

La realidad económica
como elemento esencial del principio
de interpretación y aplicación de las
leyes tributarias

Félix Barbosa Aquino

COLECCIÓN DE LA BIBLIOGRAFÍA
DEL DERECHO DOMINICANO
1844-1998

Frank Moya Pons

FELIX BARBOSA AQUINO

La Realidad Económica
Como Elemento Esencial
del Principio
de Interpretación y
Aplicación de las Leyes
Tributarias

AGN
336.2
B2387

I N T R O D U C C I O N

Esta Dirección General se complace en dar publicidad al presente MT, intitulado "La realidad económica como elemento esencial del principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias".

En este trabajo -tesis sustentada por el Br. Félix Barbosa Aquino en nuestra Universidad en opción al título de Doctor en Derecho- no sólo recoge el autor el fruto de sus estudios especializados acerca de la materia, sino que vierte en él las experiencias obtenidas en el ejercicio de sus funciones oficiales, en las que ha tenido oportunidad de aquilatar los nuevos principios del derecho financiero, fuente de sus especulaciones.

Estas circunstancias dan especial valor a esta publicación y estamos seguros de que ella será de inapreciable utilidad, tanto al personal de nuestra organización como a las personas o entidades interesadas en esta clase de estudios o relacionadas con la aplicación del impuesto sobre beneficios.

Por otra parte, el hecho de que el autor sea dominicano basta para inducirnos a llevar al público el conocimiento de este trabajo, exponente de las conquistas alcanzadas por nuestro sistema impositivo en esta gloriosa Era, en que el genio creador del Ilustre Benefactor de la Patria abre los más amplios caminos a la moderna legislación tributaria, propósito que encuentra fiel interpretación en la brillante gestión gubernativa del Honorable Presidente Trujillo.

EL ESTADO COMO REPRESENTANTE JURIDICO DE LA NACION. MEDIOS DE QUE SE VALE PARA SATISFACER LOS FINES DE SU CREACION. EL IMPUESTO. DETERMINACION DE LA MATERIA IMPONIBLE Y DIVERSOS SISTEMAS QUE PUEDE ADOPTAR EL ESTADO PARA TAL FIN.

El Estado, persona moral que representa jurídicamente a la Nación necesita, para poder cumplir con los fines de su creación, recursos e ingresos de una importancia que está en razón directa con la trascendencia y envergadura de tales fines.

Y a nadie más que a los miembros de la colectividad representada por el Estado, corresponde obligatoriamente prestar su contribución a esa persona de la cual reciben protección constante y servicios públicos.

A tales efectos, el Estado, en virtud del jus imperii, y en ejercicio de uno de los atributos esenciales de la soberanía, cual es el del poder impositivo o facultad que tiene para exigir impuestos, se vale, como medio para satisfacer las necesidades públicas generales que son aquellas cuya ventaja es dirigida hacia la colectividad considerada unilateralmente, por lo que tiene como característica económico-administrativa la de ser indivisible, del fenómeno impuesto el cual, como dice Albert Crew, es considerado como impopular porque apenas hay quien tenga el altruismo necesario para atender con agrado a la obligación tributaria, pues al cumplirla entiende que se le niega la satisfacción de algún deseo. Y prueba de ello es que el ciudadano tiene una tendencia natural para substraerse hasta donde le es posible, al peso tributario.

Veamos de pasada lo que acerca de esta prerrogativa substancial del Estado nos dice el eminente Eduardo M. Pasman:

"El poder impositivo o facultad del Estado para exigir impuestos, es uno de los atributos de la soberanía, el más amplio y penetrante de todos ellos, el cual se ejercita por él con el propósito de poder cumplir con los fines que le son propios.

A diferencia de las primeras contribuciones de los individuos al Estado —que no tenían sino el carácter de simples contrapartidas de los servicios prestados por él a la colectividad, las actuales surgen de una imposición unilateral de éste, colocado en una situación de preeminencia, sin consideración a la voluntad del contribuyente.

La facultad de imposición tiene su fundamento en razones de índole política, económica y jurídica, pues el Estado, al exigir un sacrificio pecuniario del contribuyente, no hace sino ejercitar un poder que

dimana de la colectividad, con el objeto de ejercerlo en beneficio de las personas y bienes que se encuentran en su territorio, entendido ésto en una forma amplia.

No tiene el Estado, en consecuencia, por qué limitar la obligación fiscal a los nacionales o residentes, sino que puede y debe extenderla a todos los que reciban beneficios por el hecho de su existencia. Cuando el Estado grava bienes situados en su territorio, de propiedad de individuos no residentes en él, no hace sino obrar dentro de su soberanía puesto que existe una relación inmediata con el objeto de la imposición.

La jurisdicción impositiva del Estado es, pues, amplia, pudiendo, muchas veces, estar en concurrencia con la de otros Estados, caso en que, de hacerse efectiva por ambos, surge una doble imposición, que no es otra cosa que una consecuencia necesaria del cosmopolitismo de la riqueza moderna.

Enunciados estos principios generales, corresponde ahora indicar qué es lo que puede ser objeto de la imposición. Pueden serlo las personas, el capital, la renta, los consumos, cualquier elemento integrante de la riqueza o patrimonio personal, las ganancias eventuales, la posesión de bienes, un proceso de producción, una operación jurídica; es decir, las personas, los bienes y cualquier acto que importe la exteriorización de la riqueza".

Analicemos ahora cuales son los distintos sistemas que un Estado puede adoptar para la elección de la materia imponible:

"En épocas pretéritas, cuando las relaciones económicas eran simples y la población de los Estados estaba formada casi exclusivamente por los naturales del país, la imposición de contribuciones se hacía únicamente sobre los individuos vinculados políticamente al Estado.

Este sistema, denominado de sumisión política, demostró ser incompatible con el desarrollo de las relaciones comerciales y consiguiente migración internacional de personas y capitales, por cuanto, de acuerdo a él, no se exigía contribución alguna al extranjero que residía en el país.

Apareció entonces, para corregir este inconveniente, el criterio de la residencia temporaria, según el cual debían también contribuir los residentes, aun cuando su estada en el territorio no fuera permanente, hipótesis ésta dentro de la cual podrían surgir casos, como el de los viajeros, en los cuales no aparecía suficientemente justificada la sumisión al Estado que obligaba a contribuir.

Siguió a este sistema el del domicilio o de la residencia permanente, vínculo que justificaba plenamente el ejercicio de las facultades impositivas por parte del Estado, ya que quien reside permanentemente en un lugar, debe, sin que pueda haber duda alguna al respecto, contribuir a

sus gastos. Presenta, sin embargo, el grave inconveniente de limitar los recursos del Estado, dado que quedan sin gravamen las propiedades y rentas de los no residentes, y el defecto de no admitir desgravación alguna cuando los recursos de los contribuyentes provienen de fuentes situadas en el extranjero, lo que hace que el Estado de la residencia se beneficie de los gastos que hace el otro país.

Como opuesto a este sistema, existe el de la situación de los bienes, de acuerdo con el cual deben contribuir al sostenimiento del Estado, todas las personas que los posean dentro de su jurisdicción. Este criterio es también legítimo, pero igual que los anteriores, sólo hasta cierto punto, porque los residentes en forma permanente, poseedores de bienes fuera del país, no tienen por qué estar libres de toda contribución.

En la actualidad, casi todos los gobiernos están orientados hacia otro sistema, el del interés económico o de la sumisión económica, que importa una conciliación entre los principios de los sistemas mencionados, pero, bueno es señalarlo, lo han hecho más que con un propósito de justicia impositiva, con el de aumentar sus fuentes de recursos.

Según este sistema, toda persona puede ser gravada por distintas autoridades en la medida de los intereses económicos que la persona posea bajo el imperio de cada una de ellas.

Existe en este caso, concurrencia entre la jurisdicción fiscal de uno y otro Estado, sobre los mismos bienes de una misma persona, por el hecho de que ella vive en uno de ellos y posee bienes en el otro.

La única dificultad que se presenta con este sistema, es la de establecer una justa y acertada determinación de los distintos intereses económicos, punto en el cual es muy difícil llegar a una conciliación".

En lo que al impuesto a la renta se refiere la mayoría de los países siguen un sistema mixto que atiende tanto al principio del domicilio como al de la situación de los bienes, pero en el cual se le da preferencia al vínculo resultante del domicilio.

En otros países, como en la Argentina, en el nuestro, así como en el de Australia, se tiene sólo en cuenta la fuente de los réditos, gravándose solamente los producidos en el país!"

HISTORIA DEL PRINCIPIO DE INTERPRETACION Y APLICACION DE LAS LEYES TRIBUTARIAS. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.



En honor a la verdad, y desde un punto de vista eminentemente práctico, hablar de la historia del Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes Tributarias, en la forma técnico-científica en que ha sido concebido contemporáneamente, es hablar de la historia del Impuesto sobre la Renta. Ello así porque el punto de origen de este tributo es también punto de partida de nuevas orientaciones y de nuevas tendencias impositivas; de la científicación, tecnificación y socialización de los sistemas tributarios; porque con él se le ha ido poniendo fin a los sistemas rutinarios y sin base científica, dominantes en las comunidades primitivas en las que la habilidad de pagar impuesto tenía como base la propiedad del contribuyente, es decir, la tierra, el impuesto sobre la cual se transformó, a medida que los bienes raíces eran complementados con los bienes muebles, en impuesto general sobre la propiedad.

La aplicación de aquellos impuestos, como sucede todavía con varios tipos de impuestos en varios países latinoamericanos, carecía de verdadera base científica, de técnica, de racionalización, de justicia y de verdadero enfoque económico. Pero con el surgimiento del Impuesto sobre la Renta todo se revoluciona: surge el método científico, surge la técnica impositiva, la racionalización, la justicia tributaria, el hecho imponible, preeminencia de la realidad económica, en fin, un cúmulo de verdaderos principios de interpretación y aplicación del tributo que permiten a los órganos del Poder Público, que tienen a su cargo la realización de aquellos actos administrativos por cuyo medio se determina el impuesto en su cantidad líquida o se señalan las bases precisas para su liquidación, hacer una racional y justa aplicación de dicho tributo.

Veamos pues algo de historia del impuesto sobre la renta:

El impuesto sobre la renta es esencialmente un fenómeno moderno. Su origen está asociado estrechamente con el desenvolvimiento del comercio y de la industria, con la amplia difusión de la economía monetaria y con el consiguiente nacimiento de nuevas formas de riqueza, las cuales no hubieran podido ser alcanzadas por las antiguas formas de tributación. En las comunidades primitivas la habilidad de pagar impuestos tenía como base la propiedad del contribuyente. A medida que los bienes raíces eran complementados con los bienes muebles, el impuesto original específico sobre las tierras se transformó en impuesto general sobre la propiedad. Bajo las modernas condiciones de la vida industrial la propiedad no basta para fijar criterio sobre la habilidad para pagar impuestos. El comerciante descansa con creciente confianza en la tasa del capital invertido; el empresario se ve influido por especulaciones y otras ganancias aleatorias; el trabajador, divorciado ahora de los medios de producción depende únicamente de sus jornales; las clases asalariadas y profesionales viven de sus ganancias; el rico aprende a discernir entre los variables por cientos que le podrían redituar sus inversiones. La prue

ba de capacidad económica se hace turnar desde la propiedad o del capital, como un fondo, hasta los réditos, como un flujo de riqueza. La renta se convierte en el criterio supremo para apreciar la prosperidad. Así, el impuesto general sobre la propiedad decae, hasta que es desplazado por el impuesto general sobre la renta.

La adopción y afortunada administración del impuesto sobre la renta presupone, más adelante, un próspero y avanzado plan de organización política y la existencia de instituciones gubernamentales conducentes al desarrollo de un grado considerable de cooperación entre la comunidad y el Estado. Ejemplos de esta clase ya los encontramos por primera vez entre las democracias comerciales de la Italia medieval. Pero, con la subsiguiente victoria del feudalismo y la caída de la democracia, pronto desapareció el impuesto sobre la renta, y en su moderna versión el impuesto no reapareció sino hasta el final del siglo XVIII.

Por cuatro etapas ha pasado el moderno impuesto sobre la renta: 1ra. Como recurso esporádico de guerra; 2da. Como adición temporal a los ingresos regulares del Estado; 3ra. Como fuente permanente de entradas, y 4ta. Como la más importante fuente de ingresos para el sistema fiscal.

El primer ejemplo importante que tenemos del impuesto sobre la renta como medida temporal de guerra fue el llamado empréstito compulsorio, en Francia, durante el año 1793. Pero más significativa fue la tributación británica impuesta por Pitt en 1798, abolida en medio de general regocijo en 1816, a la conclusión de la guerra. De carácter similar fue el impuesto sobre la renta norteamericano en 1864, la primera de las tributaciones de la guerra civil, caducada por limitación en 1872.

El impuesto sobre la renta en tiempos de paz data desde los años 1840 y siguientes. El Cantón de Basilea, en Suiza, lo introdujo en 1840. En 1842, Peel reintrodujo el impuesto en Inglaterra, por tres años, para compensar el rechazo de las leyes que gravaban los cereales. Austria siguió en 1849 e Italia en 1864.

En Gran Bretaña las necesidades fiscales causaban una periódica promulgación de la ley de impuesto sobre la renta, hasta que la cuestión de su permanencia fue propugnada en la campaña de 1874. La tercera etapa así lograda en Inglaterra también fue alcanzada en todas partes en las dos décadas siguientes. La Australasia democrática fue la primera en seguir el ejemplo. Australia Meridional inició la práctica de la ley en 1884, Nueva Zelandia en 1891, Tasmania en 1894. Mientras tanto, Japón había creado una ley en 1887; y los estados germánicos con Prusia a la cabeza, en 1891. Los Países Bajos siguieron el ejemplo en 1893. Los Estados Unidos promulgaron una ley de impuesto sobre la renta en 1894, pero fue declarada inconstitucional en 1895; un impuesto a la renta fue adoptado otra vez en 1913, después de aprobada la decimasexta enmienda constitucional. En la República Dominicana fue implantado el impuesto sobre la renta por primera vez en el año 1949 mediante la ley No.1927, modificada por la ley No.

2344. Este impuesto fue global y tenía como base el sistema de la fuente de que ya hemos hablado anteriormente.

El impuesto sobre la renta en la República Dominicana fue abolido a partir del mes de enero de 1951, surgiendo en cambio el impuesto sobre beneficios y el impuesto sobre inquilinato, los cuales no son en el fondo más que dos de las cinco categorías que tenía la abolida ley de impuesto sobre la renta, sin dejar de tener presente naturalmente que el concepto de beneficios tiene un radio de acción mayor que el concepto renta.

El impuesto sobre la renta alcanzó su más alto desarrollo durante y después de la guerra mundial. Las crecientes cargas fiscales del período de la guerra y de la postguerra, unidas a la explosión de los sentimientos democráticos y socialistas de la era de postguerra, condujeron a la adopción del impuesto en todos los nuevos estados creados por los tratados de paz y al aumento de las tasas impuestas en los países más viejos. Hoy el impuesto sobre la renta se ha convertido en la tabla de salvación para el sistema de recaudación de los más avanzados países del mundo. En los Estados Unidos y Gran Bretaña es, con mucho, la fuente de entradas más importante. Durante los años 1918 y 1920, en los Estados Unidos, este impuesto, junto al de excesos sobre beneficios, produjo cerca del 59% del total de las entradas ordinarias del gobierno federal. Su producido declinó hasta cerca de un 49% en 1925 pero subió otra vez a un 58% en 1930. En Gran Bretaña produjo 29% del total de ingresos durante el último año de pre-guerra, 50% en 1925-26 y alrededor de 43.5% en 1929-30. Aun en Francia y Alemania, donde las exigencias de la guerra las habían compelido a recurrir también al impuesto sobre las ventas continúa siendo el impuesto sobre la renta de la más alta importancia. Durante los años de la postguerra, en Alemania su producido montó a cerca del 35% del total de sus ingresos fiscales, mientras que en Francia alcanzó desde el 13% del total de sus ingresos fiscales en 1920 al 30.5% en 1925 a pesar de que declinó al 21% en 1928. Durante los años de postguerra en Italia el impuesto sobre la renta constituyó del 30% al 40% de sus ingresos totales.

Aun en la comunidad de estados norteamericanos es aparente idéntica tendencia. El impuesto sobre la propiedad en general comenzó a reintegrarse en los estados más avanzados, desde hace pocas décadas. Al paso que había ejemplos esporádicos de impuestos parciales sobre la renta, la tendencia moderna, aparte del experimento llevado a cabo en Wisconsin en 1911, realmente parte desde el año 1919, cuando en New York el impuesto sobre la renta reemplazó al impuesto general sobre la propiedad como la más importante fuente de ingresos. Desde entonces el impuesto sobre la renta ha sido adoptado total o parcialmente en un número continuamente creciente de estados.

III

COMO DEL TRONCO COMUN DEL DERECHO SE VAN DESPRENDIENDO, POR FUERZA DE LA NECESIDAD, RAMAS QUE VAN RECORRIENDO EN EL AMBITO DE LA REALIDAD SECTORES QUE CONSTITUYEN SU OBJETO DE ESTUDIO. EL DERECHO FINANCIERO COMO UNA DE LAS RECIENTES RAMAS QUE SE HAN DESPRENDIDO DEL FRONDOSO Y CORPULENTO ARBOL DEL DERECHO PUBLICO. DOS DEFINICIONES DEL DERECHO FINANCIERO. DISCIPLINAS AFINES. CLASIFICACION.

Es innegable que el Derecho es una ciencia empírico-social y que como tal tiene que estar dotada de un carácter esencialmente evolucionista, dinámico, a fin de poder precisamente mantener, so pena de pecar de inadaptable o arcaica, el paralelismo con la evolución que al través de los tiempos han venido experimentando las relaciones sociales, cuya reglamentación obligatoria constituye el objeto material de aquél.

Quiere, pues, decir, que como el Derecho tiene por misión esencial la disciplina social, el ordenamiento social, la reglamentación obligatoria de las relaciones sociales, y como por otra parte estas relaciones son de una variabilidad y complejidad cada vez más crecientes, variabilidad y complejidad que son la resultante determinada por la convergencia de las fuerzas de los diversos factores dinámicos que actúan sobre el ser social creando como uno de sus elementos característicos "la evolución", es fuerza de la necesidad concluir que el Derecho también tiene que sufrir constantes transformaciones para poder regular efectivamente las nuevas formas y las nuevas estructuras que, como consecuencia de la mutación social, van experimentando las citadas relaciones.

Ahora bien, las relaciones sociales según estén orientadas hacia los intereses públicos o bien hacia los intereses privados entran a formar parte integral bien del Derecho Público, el cual reglamenta los actos que son observados desde la esfera del poder público; o bien del Derecho privado que reglamenta los actos que son cumplidos por particulares y en función de los intereses privados.

Así vemos surgir una primera clasificación, sin duda la más importante, y creemos también la más antigua del Derecho, clasificación que ha surgido como es natural, por el hecho de que el Derecho, siendo fiel a su objeto siempre tiende a reglamentar las relaciones sociales y como estas relaciones sociales se bifurcan en dos ramas, las que se orientan hacia un interés público y las que lo hacen hacia un interés privado, es natural que el Derecho también se bifurque para dedicarse a reglamentar de manera efectiva esos dos tipos de relaciones de estructura notablemente diversa.

Impulsado por la mencionada fuerza evolutiva de la sociedad y de las instituciones jurídicas que la representan, tales como el Estado, y por la fidelidad del derecho frente a su objeto, vemos cómo de cada uno de los dos troncos esenciales se van desprendiendo paulatinamente, de acuerdo con las necesidades que la fuerza creadora de la evolución social va engendrando, ramas cada una de las cuales tiene como objeto material propio cierto sector de la realidad social.

Como medio de corroboración de todo cuanto hasta este momento hemos venido exponiendo, veamos lo que dice el eminente profesor Mario Pugliese en su obra "Instituzioni di Diritto Finanziario" en su versión española de José Silva, primera edición española, 1939, en su página 17, párrafos 1 y 2, al justificar el carácter del Derecho Financiero como "nueva y fresca rama que se separa del gran árbol del Derecho Público":

"En el dominio de las ciencias jurídicas, como en todos los dominios científicos, se verifica también el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas, las cuales se separan del tronco original de las disciplinas de carácter general y fundamental, poco a poco, mientras los instrumentos de la investigación científica se van afinando y la materia sometida a esas investigaciones se va aumentando.

Ese fenómeno es provocado alguna vez por necesidades de orden científico, alguna vez por necesidades de orden puramente didáctico, y tal vez aun al mismo tiempo por esas dos necesidades. Es claro, sin embargo, que solamente cuando el estudio autónomo de una parte del derecho es provocado por necesidades de orden científico, se podrá hablar de una nueva disciplina en el sentido propio de la palabra, es decir, de una disciplina que debe ser estudiada con métodos particulares y propios, por formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes, diversos de los que rigen otros sistemas de normas. Cuando por el contrario, el estudio separado de un núcleo de normas jurídicas está sugerido solamente por razones de oportunidad práctica, sería exceso hablar de una disciplina nueva".

De ahí que hayamos visto cómo al través de los tiempos el derecho comercial se separó del tronco común, derecho privado, y fue tomando sus características diferenciales, su propia fisonomía, con sus propios métodos de interpretación: todo debido a la naturaleza intrínseca de las relaciones comerciales. Algo similar está sucediendo últimamente con el Derecho Marítimo y en el ámbito del Derecho Público, y así entramos de lleno en el aspecto medular de esta tesis, el Derecho Financiero, por necesidades de orden científico ha alcanzado el rango de disciplina jurídica autónoma, esto es, una disciplina que debe ser estudiada e interpretada con métodos particulares y propios, por constituir un sistema de normas jurídicas regidas por principios jurídicos diferentes a los que rigen otros sistemas de normas tanto dentro del mismo derecho público cuanto con más razón dentro del derecho privado. Y precisamente por el desconocimiento de las verdades antes dichas, por la falta de criterio defi

nido y exacto acerca del derecho fiscal es por lo que muchas veces, y aun cuando no de mala fé, se resuelven los problemas de ese derecho como si fueran de derecho privado, ignorando, como dice el citado profesor, que existen situaciones jurídicas propias y particulares del derecho fiscal que es, prácticamente inútil y científicamente estéril intentar explicar y clasificar según esquemas del derecho privado.

Por otra parte, podríamos nosotros decir en esta ocasión algo similar a lo que en una oportunidad, al ponderar la importancia fundamental que para la aplicación del impuesto a los réditos tienen los fallos que sobre esta materia recaen, dijera Eduardo M. Pasman: que interpretar actualmente las disposiciones legales y reglamentarias que rigen nuestro impuesto sobre la renta, (este impuesto es el último escalón en el proceso de progreso tributario de cualquier país del mundo) no es, aun para los abogados, tarea fácil. La razón no debe verse en deficiencias de los textos normativos, los cuales, aunque escasos, pueden calificarse como buenos, sino entre otras cosas, en la antipatía con que se recibe todo nuevo impuesto, en la escasez de materiales de estudio, en la falta de publicidad de los principios sentados en las decisiones administrativas y en la desorientación que dejan traslucir algunos de los fallos judiciales dictados y publicados hasta la fecha. Quiere pues decir, como asienta Pasman, que el intérprete se ve obligado a estudiar los textos legales de una materia nueva, sin otra ayuda prácticamente, que la de su letra misma y la de los conocimientos que del derecho común posea o pueda recoger, los cuales en los más de los casos, no harán otra cosa que conducirlo por caminos errados, ya que, tratándose de derecho público, no pueden aplicarse las disposiciones del derecho privado con otro carácter que el de derecho supletorio y ello siempre que no contradigan los propósitos o finalidades de la disposición legal a interpretar.

Es menester pues, como se advierte de lo antes dicho, saberse situar en el ángulo nuevo, raro, casi desconocido por nuestros juristas, desde el cual hay que interpretar todos los problemas inherentes al derecho fiscal y por tanto al derecho tributario, rama de aquél, interpretación que es frecuentemente tergiversada, ya que hay quienes pretenden aplicar los sistemas de interpretación que corresponden al derecho privado a una nueva rama, con fisonomía y métodos de interpretación propios, como dijimos, como es el derecho fiscal, rama del Derecho Público, la cual tiene su relación más íntima con las ciencias financieras, que como sabemos, son de estructuración genuinamente económica.

Leamos lo que en relación con el carácter autónomo y sus consecuencias de métodos y procedimientos propios del Derecho Financiero dice el profesor Mario Pugliese en su citada obra "Instituzioni di Diritto Finanziario", versión española de José Silva, págs. 17, 18, 20, 21 y 22.

"El derecho financiero alcanzó rango de disciplina jurídica autónoma por motivos de orden puramente científico, y por lo tanto el estudio autónomo del derecho financiero no responde solamente a una utilidad práctica evidente, sino también y particularmente a necesidades científicas.

El derecho público constituye indudablemente el tronco del cual provienen las disciplinas "públicas", comprendiendo el derecho financiero, pero por esta razón el estudio del derecho público —a menos que se entienda esta expresión en un sentido extremadamente amplio— no puede implicar la investigación sistemática de aquellas relaciones que forman el objeto de estudio del derecho financiero.

Evidentemente, los principios fundamentales que rigen todas las relaciones de derecho público, sirven también para las relaciones financieras y tributarias; evidentemente no mudará la noción de Estado, de órgano público, etc., que ha elaborado el derecho público; pero esto no impide que la esfera amplísima de las relaciones jurídicas, abrazada por esta parte del derecho, se divide en esferas menores que tienen una propia autonomía científica, pues ellas comprenden grupos de relaciones unificadas por la actitud y las finalidades, que las diferencian de manera precisa de otras relaciones de derecho público diversamente reguladas y dirigidas, por tener finalidades de naturaleza muy distinta.

El hecho de ser idéntico el sujeto activo de la relación jurídica (el Estado) no entraña necesariamente el hecho de ser idéntica la relación: las relaciones jurídicas financieras y tributarias pertenecen, como las administrativas, al genus de las relaciones de derecho público pero se distingue de las otras relaciones de esta naturaleza —y particularmente de las puramente administrativas, que un grupo de estudiosos querría reunir íntegramente con las relaciones de carácter tributario (1) por características particulares, por las cuales forman una categoría especial, regida por normas legislativas y constitucionales, por principios materiales y procesales propios (presupuesto, juicios administrativos de ACCERTAMENTO, juicios de peritos, cosa juzgada, solve et repete, privilegios fiscales (2), etc. Efectivamente, la actividad financiera se distingue claramente de la restante actividad de carácter constitucional y estrechamente administrativa del Estado y de sus órganos desde múltiples puntos de vista.

Ante todo, por el contenido particular de las relaciones que forman su objeto, principalmente por ser representadas en lo que concierne a la actividad del impuesto —por una obligación de derecho público que el ciudadano tiene hacia el Estado de dar una prestación pecuniaria que debe ser determinada por medio de los procedimientos característicos del derecho financiero, y la observancia de ellos constituye una pretensión tutelable de parte del ciudadano (3).

En segundo lugar, por los institutos característicos (presupuesto, deuda pública, administración del tesoro, etc.) a través de los cua-

NOTAS: (1) ROMANO S.: Corso di diritto amministrativo, Padua, 1932; D'Alessio: Istituzioni di diritto amministrativo italiano, Turin, 1932, I, 35.

(2) TROTABAS: Essais sur le droit fiscal, en Revue de Science et Lég. financ., abril, mayo, junio, 1928.

(3) GIROLA: Le prestazioni dei privati alla pubblica amministrazioni, Trieste, 1933, 6."

les se manifiesta en el dominio financiero la actividad de la administración pública.

En tercer lugar, por las líneas particulares que distinguen las normas jurídicas que tienden a reglamentar el ingreso, la gestión y la erogación de los ingresos públicos de toda otra norma de derecho público o privado.

Es claro que las cuestiones de terminología no tienen mucha importancia. Si el derecho financiero se estudia y elabora orgánicamente, en un tratado unitario, por medio de la coordinación sistemática de sus principios generales -no solamente financieros, tributarios y administrativos, sino también económicos y políticos -y de las normas particulares materiales y procesales que lo constituyen, poco importa -si se exceptúa la poca precisión científica- que se diga que él forma parte de ésta o de aquella rama del derecho público: las líneas características de los institutos financieros, las normas jurídicas que conciernen a los sujetos y a los presupuestos procesales, el nacimiento y la extinción de la obligación tributaria, siempre tienen desde el punto de vista científico una fisonomía propia por el hecho de que a su estudio se dé éste o aquel membrete. Lo que interesa es afirmar enérgicamente la exigencia práctica y científica de que el derecho financiero sea estudiado ahora también en Italia, como ya pasó y pasa en otros países, no solamente en forma de nociones dispersas en los varios capítulos de los tratados de derecho público y administrativo, sino como una disciplina orgánica y autónoma, aun cuando se quiera entender, con error evidente en nuestra opinión, su autonomía como una exigencia que es solamente sistemática.

De todas maneras las observaciones anteriores comprueban que ni la ciencia de las finanzas, ni el derecho público y administrativo (como hasta hoy fueron entendidos) tienen la posibilidad de elaborar los fundamentos y los principios del derecho financiero, de someter a una investigación sistemática al grupo de relaciones jurídicas que se desarrollan en dependencia del ingreso de la gestión y de la erogación de las rentas públicas. Toca, pues, al derecho financiero la tarea de llenar esta notable laguna.

Dos definiciones del derecho financiero.

1.- Pugliese define el derecho financiero como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas".

2.- También es definido como la rama del Derecho Público que rige los derechos del Fisco y las prerrogativas de su ejercicio. (Luis Trotabas "Precis de science et legislation financiera; 1929, p. 239).

Disciplinas afines con el Derecho Financiero.

Es oportuno señalar, a fin de que los estudiosos de esta recién nacida rama del Derecho Público puedan saberlo y así tratar de estudiarlas para tener un conocimiento a fondo y en sentido comparativo del Derecho Financiero que les permita percatarse de su verdadera ubicación dentro del continente del Derecho, cuáles son las disciplinas fronterizas y que por tanto se relacionan con tal rama y de las cuales deduce principios generales y conceptos jurídicos y hasta algunas instituciones que elabora y aclimata a sus objetivos especiales.

En primer término es íntima e indiscutida la relación que el Derecho Financiero tiene con la ciencia de las finanzas, la cual como sabemos, estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, pues como dice Grizziotti en su obra "Principii de Politica, Diritto e Scienza delle Finanze", Padua, 1929, pp. 7, 19ss., económicos son los medios de que se vale el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticos son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.

El derecho financiero toma de la ciencia financiera algunos principios económicos-financieros que constituyen bases indispensables para sus elaboraciones. La relación de este derecho y de esta ciencia es tan íntima que ha dado motivo a que en varios países la enseñanza de esas dos disciplinas esté reunida.

En segundo lugar el Derecho Financiero se relaciona con el derecho público en general y con el derecho administrativo en particular.

También se relaciona con el derecho internacional, en lo que concierne al derecho financiero internacional; con el derecho penal, en lo que se refiere al derecho penal financiero; con el derecho comercial y con el derecho procesal civil, todos los cuales dan frecuentemente como dice Pugliese, los elementos y los datos necesarios para la interpretación, la elaboración y la aplicación de las normas financieras.

Lo que sí ha dado verdadero tormento es el lugar de preeminencia que los tradicionalistas y los desconocedores del carácter medularmente público que tiene el Derecho Financiero han querido dar al Derecho Civil, frente a tal Derecho, todo lo cual se ha traducido prácticamente en tergiversaciones de diversa índole, como anteriormente hemos dado a entender, al tratarse de aplicar al Derecho Financiero los sistemas de

interpretación propios del Derecho Privado adulterando de esa manera el verdadero sentido y finalidad de tal rama.

En relación con tal problema que es sin duda uno de los que más hay que combatir a fin de poder llevar a la mente, muy especialmente de nuestros juristas, muchos de los cuales llegarán a ocupar cargos de jueces de lo contencioso-administrativo en donde realmente están expuestos a desempeñar un papel poco airoso, los principios y conceptos esenciales del Derecho Financiero y muy especialmente del Derecho Tributario o Impositivo que les permita aplicar con verdadero conocimiento y conciencia el Principio de Aplicación e Interpretación de las Leyes Tributarias, démosle paso nuevamente a la pluma autorizada del profesor Pu^gliese para ver lo que nos dice en relación con tal intrincado asunto:

"La tradición quiere, por último, que un lugar particular toque al derecho civil en relación con el derecho financiero. Esta tradición se arraiga particularmente en la doctrina francesa, cuyas investigaciones se polarizan preferentemente en el campo de la exégesis de la ley de registro. Por esta doctrina el derecho civil sería el derecho común, mientras el derecho financiero, como limitativo de los derechos naturales de los ciudadanos, sería un derecho excepcional y, sin embargo, por una parte las normas financieras serían limitativas y no aplicables a casos no expresamente previstos por el legislador, y, por otra parte, en caso de lagunas, debería imperar nuevamente el derecho común, o sea el derecho civil. No es menester usar de muchas palabras para comprobar la inconsistencia de esta doctrina, cuyos orígenes naturalistas e iluministas son evidentes.

Ya fué comprobado abundantemente (Vanoni): Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, Padua, 1932, 113" que las leyes fiscales no son ni leyes limitativas de la libertad de los ciudadanos, ni leyes excepcionales; son ellas leyes particulares — como lo son, por ejemplo, las leyes comerciales — que reglamentan un sector preciso de relaciones jurídicas. En la esfera de ese sector las leyes financieras constituyen el derecho común, y debe por el contrario considerarse como excepcional la aplicación de normas de otro tipo, comprendiendo entre éstas las que pertenecen al derecho civil. Claro que el derecho financiero, por no reglamentar directamente las relaciones fundamentales y los institutos jurídicos que se desarrollan en la esfera del derecho privado y por ser también menos maduro en muchas partes, recibe de este último, en medida más grande que de las otras ramas del derecho, conceptos jurídicos generales, nociones e institutos. Pero este fenómeno no significa de ninguna manera que el derecho financiero se quede en una posición de subordinación respecto al derecho civil y que en algunas partes sea una rama del derecho puramente receptivo. El derecho financiero, por el contrario, no hace suyos, en la normalidad de los casos, los conceptos y los institutos civilistas, sin adaptarlos a su propia naturaleza pública y a sus propias finalidades, de manera que sería un grave error

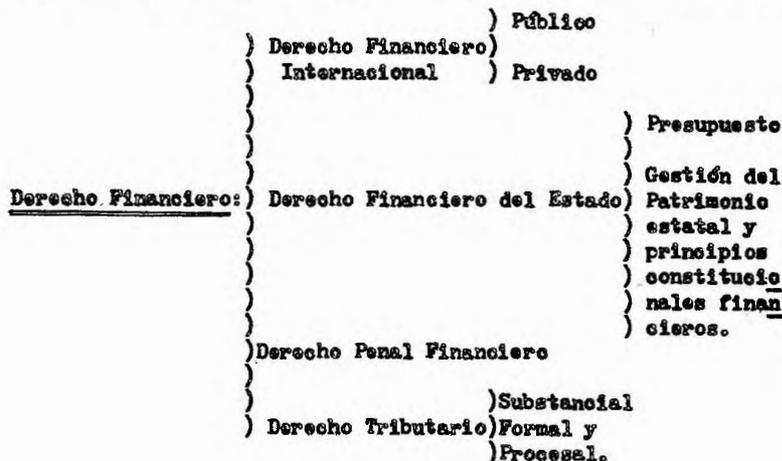
para el intérprete trasladar sic et simpliciter esos conceptos y esos institutos en el dominio del derecho financiero sin estudiar previamente la distinta fisonomía que ellos pueden acaso haber adquirido.

Cuando por el contrario el derecho civil se limita a formular verdaderos y propios principios generales de derecho (por ejemplo, la noción de obligación, de responsabilidad, de solidaridad, de causa, etc.), es lógico admitir que esos principios tengan valor en su integridad también para el derecho financiero (Liebisch: Steuerrecht und Privatrecht, Colonia, 1935).

Hay otros casos en los cuales por expresa disposición de la ley, algunas relaciones reglamentadas por el derecho civil están adoptadas por el derecho financiero como bases para el nacimiento o la extinción de una relación de impuesto (ejemplo: matrimonio jurídicamente válido para los efectos de las leyes civiles para la extinción de la obligación relativa al impuesto sobre los célibes). Es claro que en estos casos el derecho financiero también se refiere exclusivamente a la relación como está reglamentada por el derecho civil (o comercial, o internacional), pero en lugar de hacerla propia, la considera como un simple "dato de hecho" que debe tenerse en cuenta, como se hace por cualquier otro dato (por ejemplo: disfrute de una renta determinada), para la aplicación de la norma financiera."

División del Derecho Financiero

Veamos ahora en el siguiente cuadro para así seguir una marcha sistemática y metódica por el camino que nos conduzca a nuestro propósito, cómo el derecho financiero, desde un punto de vista en principio práctico y didáctico, se divide en disciplinas secundarias cuyo objeto está constituido por un solo grupo de las varias relaciones jurídicas que la disciplina principal abraza en su ámbito de estudio.



Si bien es cierto que las disciplinas secundarias señaladas en el anterior cuadro sinóptico no pueden pretender que se les estampe con un sello que las individualice como dotadas de autonomía científica propia, también es cierto que, de acuerdo con lo apuntado anteriormente a propósito del fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas jurídicas con carácter científico, consecuencia de la evolución de las relaciones sociales y de la fidelidad del derecho frente a su objeto, a través del tiempo, cuando los instrumentos de la investigación científica se vayan agudizando y la materia sometida a las investigaciones objeto de cada disciplina se vaya aumentando, algunas de ellas podrán ir re-ortando sobre la realidad jurídica un sector definido y diferenciado que les permita enarbolar su bandera de autonomía, como la enarbolaron el Derecho Comercial y el Derecho Financiero y como lo está haciendo el Derecho Marítimo.

Y algo que nos hace sentir convencidos de la veracidad de lo que acabamos de expresar es el desarrollo extraordinario del Derecho Tributario que, sin duda, como dice Pugliese constituye la parte más importante del Derecho Financiero, por tener como objeto el estudio de todas las relaciones jurídicas activas y pasivas que dimanen del fenómeno del impuesto, con el cual se conectan intereses esenciales del Estado y de los ciudadanos. Es tan importante, que hay quien sostiene que solamente el derecho tributario, en vez del financiero, posee las características de una disciplina autónoma con un objeto de estudio propio y particular. Pero es evidente que no solamente el fenómeno del impuesto, sino todo el complejo de la actividad financiera del Estado debe ser estudiado con criterios jurídicos unitarios, y éstos, por su parte, presuponen la fijación de criterios uniformes económicos financieros que las otras disciplinas en que se quiere fraccionar el derecho financiero habitualmente descuidan. Además, el derecho financiero tiene un contenido más general que el derecho tributario y formula principios de importancia científica universal. El derecho tributario, por el contrario, estudia exclusivamente el ordenamiento jurídico-tributario positivo de un país dado. Entre el derecho financiero y el derecho tributario hay substancialmente relaciones muy análogas a las que existen entre el derecho público, disciplina de carácter general, y el derecho administrativo, que utiliza y elabora los principios generales afirmados por el primero en la esfera del ordenamiento jurídico-administrativo positivo de un país dado.

Ese titubeo que evidencian varios tratadistas al atribuir al Derecho Tributario y no al Derecho Financiero las características de una disciplina autónoma merecedora de estudio propio y particular no es más que la prueba evidente de cómo el Derecho Tributario va paulatinamente creando su propia personalidad y de cuán extraordinario es su radio de acción.

IV

EL DERECHO TRIBUTARIO COMO RAMA DEL DERECHO FINANCIERO. SU OBJETO. EL IMPUESTO. IDEAS GENERALES. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El Derecho Tributario o Impositivo es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto el estudio de todas las relaciones jurídicas activas y pasivas que dimanar del fenómeno del impuesto, con el cual se conectan intereses esenciales del Estado y de los ciudadanos.

Esta rama es, sin duda, la más importante del Derecho Financiero y como tal es la que absorbe la mayor cantidad de los principios fundamentales elaborados por dicho derecho para aplicarlos al cumplir con su destino.

Por tales razones huelga decir que el Derecho Tributario pertenece al Derecho Público, que los métodos de interpretación propios del Derecho Financiero son necesaria e indiscutiblemente aplicables al Derecho Tributario, y que las disciplinas que se relacionan con el Derecho Financiero también se relacionan, desde luego, mediatamente con el Derecho Tributario.

Parece oportuno, a fin de obtener una idea precisa y clara de las relaciones jurídicas que estudia el Derecho Tributario, dar, de paso, algunas nociones esenciales acerca del impuesto, fenómeno social del cual dimanar tales relaciones; hacer resaltar su fisonomía y características más sobresalientes, sus principios generales y enumerar ciertos preceptos o máximas impositivas, así como esbozar algunas ideas acerca de la obligación tributaria.

El impuesto, según Albert Crew, puede considerarse como la "contribución obligatoria de los miembros de una comunidad para cubrir los gastos de determinados servicios que han de beneficiar a la sociedad, colectivamente". Es aquella parte del producto conjunto de la economía, que va a parar a manos del Estado.

Bastante dice que el impuesto es la contribución obligatoria de una persona o grupo de personas para atender los servicios que a su cargo tienen los poderes públicos.

Manuel Morselli, de la Universidad de Mesina, dice que se llama impuesto a la riqueza individual deducida por las entidades públicas para proveer a los servicios públicos generales.

El mismo Albert Crew dice por otra parte que "el producto económico, esto es, el producto conjunto de todos los agentes de producción,

se divide o distribuye entre sus poseedores, en forma de: a) salario, b) interés, c) beneficios, d) impuestos. En la industria es de esencial importancia que quienes están dedicados al proceso de la producción disfruten de la seguridad absoluta de llenar su función económica y de recibir la recompensa de su contribución. Como quiera que el Estado proporciona tal seguridad, es justo que reciba una parte del producto conjunto".

Según Clay los principios sobre que se basa el impuesto se agrupan bajo dos epígrafes principales:

- a) Preceptos administrativos, es decir, reglas de orden, economía y conveniencia;
- b) Preceptos políticos, es decir, máximas de justicia y de igualdad.

El sistema impositivo ha de comprender, según Albert Crew, ante todo tres atributos esenciales: a) productividad, b) exactitud, y c) elasticidad.

- a) Un administrador prudente de la Hacienda Pública tendrá forzosamente que vacilar antes de abandonar tan fructífera fuente de ingresos como la que representa el impuesto directo sobre la renta; pero, por otra parte, deberá evitar excesivas imposiciones improductivas, aun existiendo razones políticas de partido.
- b) Es igualmente de la mayor importancia que el Gobierno en funciones pueda, dentro de un margen razonable de exactitud, calcular el rendimiento probable de un impuesto; de otro modo los presupuestos nacionales pueden saldarse con déficit al terminar el ejercicio económico.
- c) Se supone que el sistema ideal de imposición debe contener impuestos cuyo tipo sea fácil y rápidamente modificable para hacer frente a cualquier brusca e imprevista demanda sobre los fondos del Erario.

Adam Smith enunció cuatro máximas como principales, sobre las que debe basarse todo sistema científico impositivo. A saber:

- 1) Igualdad de sacrificio o capacidad contributiva. Los miembros de todo Estado deben contribuir al sostén de éste en proporción a su respectiva capacidad contributiva, es decir, en proporción a los ingresos que respectivamente obtienen y disfrutan bajo la protección del Estado.

2) Certidumbre. El impuesto que cada uno de los miembros de la colectividad haya de satisfacer debe ser determinado y no arbitrario; la época, el modo de pago y la cantidad de contribuir habrán de expresarse clara y sencillamente tanto para el contribuyente como para cualquier otro.

3) Conveniencia. La efectividad de los impuestos debe hacerse en la época y en la forma más convenientes para quienes han de contribuir a los mismos.

4) Economía. Todo impuesto debe coordinarse para obtener de quien lo soporta lo menos posible por encima de lo que realmente deba ingresar en el Erario Público.

Además de éstas máximas se han ido agregando otras que la vida moderna ha creado, tales como:

5) Tanto por lo que respecta al Estado como al contribuyente, puede obtenerse en forma más conveniente una determinada suma de ingresos de un reducido número de impuestos de gran rendimiento que de numerosas exacciones menos productivas.

6) El buen sistema impositivo debe tener la elasticidad necesaria para incrementar los ingresos proporcionalmente a los aumentos de riquezas y población (como en Inglaterra el llamado Income Tax, impuesto sobre la renta individual).

7) La imposición más apropiada ha de ser la de productividad más uniforme y calculable. La justificación del principio establecido se halla en las ventajas resultantes de adaptar los gastos a los ingresos normales.

8) Son preferibles aquellos impuestos que puedan incrementar su rendimiento sin necesidad de implantar nuevos mecanismos y sin que representen aumento en los gastos de recaudación. También es ejemplo de elasticidad en este sentido el mencionado impuesto inglés sobre la renta.

9) Para el necesario paralelismo con el progreso social puede ser ventajoso, en igualdad de circunstancias, abandonar viejas fuentes de ingresos y sustituirlas por otras, a pesar de las dificultades asociadas a todo cambio de sistema impositivo.

Mill desenvuelve la idea que encierra la máxima primera de "Igualdad de sacrificio o capacidad contributiva" de la siguiente manera: "La igualdad impositiva, como máxima política, significa la contribución proporcionada de cada individuo a los gastos del Estado, de modo que uno cualquiera no experimente ni más ni menos sacrificio al contribuir con la parte que le corresponda que cada uno de los demás con sus respectivas contribuciones."

El elemento positivo de la segunda máxima del impuesto, la certidumbre, hace hincapié en su concreción y publicidad; su parte negativa es sin duda la exacción arbitraria del poder soberano y las argucias y abusos de los empleados oficiales. Asimismo, la incertidumbre respecto a las tasas impositivas induce a la dilapidación. Por ejemplo, los de rechos arancelarios calculados ad valorem dejan al importador en constante incertidumbre, sin poder determinar en qué grado los artículos que importa se clasificarán para los impuestos.

La conveniencia se basa no sólo en el concepto general de concordancia con un sistema de buen gobierno, sino también en la especial concepción económica de que los impuestos que cumplan esta condición sean de mayor productividad que otros. Basados en ello, quedan justificados los impuestos indirectos sobre el azúcar y el té.

En cuanto a la cuarta máxima, Economía, se dice que "el impuesto puede quebrantar esta máxima en varios sentidos: 1ro., porque el organismo recaudador exija gran número de empleados; 2do., porque represente contracciones en el comercio y en la producción; 3ro., porque incite a la evasión, y 4to., porque cause vejaciones innecesarias.

Entre los principios generales del impuesto se citan (Teoría de los Impuestos, Artículos de "Hacienda Pública" escrito por Albert Crew) los siguientes:

1. Distribución equitativa. Es difícil, evidentemente, establecer lo que es equitativo, especialmente entre el rico y el pobre.
2. Incidencia.
3. Consideraciones morales (los impuestos sobre bebidas alcohólicas).
4. Productividad.
5. Elasticidad.
6. Economía en la recaudación.
7. Conveniencia respecto a la época y método de pago.
8. Evidencia, a menos que sea más conveniente disfrazar la suma que se paga en impuesto.
9. Eficacia, para que no pueda defraudarse al Estado.

Tanto por lo dicho hasta aquí en relación con el Derecho Tributario, como por lo que se deduce de los principios, características y

máximas impositivas transcritos más arriba, se advierte que el objeto principal del Derecho Tributario es "la obligación tributaria", relación jurídico-fiscal que surge, digamos en nuestro caso, entre el Estado, sujeto activo, y el contribuyente, esto es, el que jurídicamente debe pagar el impuesto, sujeto pasivo.

Esta obligación tributaria cuyo fundamento es el jus imperii del Estado, que éste ejerce como titular de un derecho originario de imposición, tiene como objeto la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue (Pugliese); y como causa los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, o sea, las ventajas que el contribuyente obtiene por pertenecer a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos, o de los beneficios que recibe de la vida social. Este concepto de "causa" de la obligación tributaria fue elaborado por Griziotti (Princippi di politica, diritto, etc., 155).

Pugliese, en relación con este mismo asunto dice: "Según los resultados de más recientes estudios de la escuela de Griziotti, este concepto (el de causa) debería especificarse más en el sentido de que mientras la causa general del impuesto está en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias debería encontrarse en la "capacidad contributiva". Este elemento -la capacidad contributiva- puede ser considerado como el índice de ventajas generales y particulares de que goza el contribuyente (opinión de Griziotti), o bien, según la opinión de Ranelletti, por sí misma como causa específica del tributo; así se abriría entonces el eslabón de conjunción entre el fundamento jurídico y el contenido económico del fenómeno financiero."

Las características esenciales de la obligación tributaria son las siguientes:

- a) Es una obligación de Derecho Público.
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.
- c) El Estado ejerce su pretensión por medio de sus órganos administrativos.
- d) Ejerce esa pretensión hacia los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya sean determinados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o junto con ellos.
- e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria.

- f) Tiene su fuente jurídica en la ley.
- g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y en la capacidad individual de éstos últimos para contribuir a los gastos públicos.

Cumplida ya la misión que de paso nos impusimos de externar algunas ideas acerca del impuesto haciendo resaltar sus características y su fisonomía, ciertos principios generales que lo rigen, etc., y después de referirnos brevemente a la relación jurídica llamada "obligación tributaria", todo lo cual nos permite adquirir una breve noción de lo que constituye el objeto del Derecho Tributario, continuaremos la marcha que en relación con tal derecho habíamos emprendido, adentrándonos en el principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias.

V

PRINCIPIO DE INTERPRETACION Y APLICACION DE LAS LEYES
TRIBUTARIAS. DIVERSOS MEDIOS DE INTERPRETACION. LA REA
LIDAD DE LAS COSAS O REALIDAD ECONOMICA COMO ELEMENTO
ESENCIAL DEL PRINCIPIO. ENUNCIACION DEL PRINCIPIO.

Veamos en primer término lo que en relación con tal trascen-
dental asunto dice el Profesor Mario Pugliese: "La ley escrita, como vi-
mos, constituye la única fuente de la obligación tributaria. Pero la ley
debe ser aplicada por los órganos del Estado respectivos y por las ma-
gistraturas administrativas y judiciales que deben juzgar sobre las con-
troversias que puedan presentarse en la aplicación de la ley. No siem-
pre la aplicación es fácil y exenta de dudas, sea por la mala formula-
ción lingüística y técnico jurídico de muchas normas tributarias, sea
por la contradicción que hay entre algunas normas y otras del dominio tri-
butario o del derecho común, sea por la imposibilidad de aplicar algu-
nas normas tributarias, a causa de cambios en las condiciones materia-
les, jurídicas, políticas, económicas, sociales del medio ambiente en el
que las mismas normas deberían ser aplicadas.

En todos estos casos corresponde al intérprete, que puede ser
un funcionario, un juez, un jurisperito, o bien un simple estudioso cual-
quiera, atribuir a la norma tributaria la significación que esté más en
consonancia con la naturaleza, con su fin práctico y jurídico, con las
condiciones del medio ambiente en el que aquélla debe actuar. Surge así
el problema muy discutido de la interpretación de las normas tributa-
rias.

Según una tradición que dominó mucho en el pasado y que toda-
vía impera, las leyes tributarias no podrían ser interpretadas con todos
los medios de interpretación de que se vale el jurista cuando está fren-
te a normas de derecho común. En particular no sería posible hacer uso
en el derecho tributario de la interpretación extensiva y de la analó-
gica. La interpretación extensiva, como se sabe, es la que extiende la
esfera de una norma a casos que el legislador quiso prever, aun sin ex-
presar completamente su pensamiento (minus dixit quam voluit), mientras
la interpretación analógica es la que deduce de normas dictadas por el
legislador en casos semejantes, pero no idénticos, cuál habría debido
ser la norma que el legislador hubiera dictado si él hubiera previsto
también el caso sometido al examen del intérprete.

Según esa tradición se pretende que a la materia tributaria se
debe aplicar el artículo 4to., de las disposiciones preliminares del Có-
digo Civil que establece: "las leyes penales y las que restringen el lí-
bre ejercicio de los derechos y forman excepciones a las reglas genera-
les o a otras leyes, no se extienden más allá de los casos y del tiempo

que indican". Esta afirmación se funda sobre el concepto de que las leyes tributarias serían excepcionales, por restringir el libre ejercicio de algunos derechos (en la especie el derecho de propiedad) y que, por ser así, deben interpretarse de manera absoluta.

Esta teoría es errónea. Las leyes tributarias no son en nada excepcionales, sino más bien leyes normales, pues regulan el cobro de los tributos necesarios para la vida del Estado. No se podría pensar en una ley más normal de la que provee para reunir los medios económicos que en el pasado, en la actualidad y siempre, serán indispensables para la existencia de la organización política de la sociedad. Por otra parte, no se ve respecto a cuáles normas, las tributarias deberían ser excepcionales. La concepción que ve en los preceptos del derecho privado un género de "derecho normal" contrariamente a los preceptos jurídicos de otra naturaleza, no resiste a una crítica seria. En toda rama del derecho existen normas de carácter general y otras de carácter excepcional -también en el derecho tributario-; pero no existe un grupo de normas que constituyan la regla, respecto a las cuales las otras constituyen la excepción.

Por otra parte, no es ni siquiera verdad que las normas de derecho tributario sean restrictivas de los derechos de los ciudadanos. Es to sería exacto si a ellos se cobrara impuestos sin darles un servicio correspondiente, pero los ciudadanos pagan los impuestos por los beneficios que reciben de la actividad del Estado y la circunstancia de que se encuentren en deuda hacia él por el monto del tributo no constituye una limitación en sus derechos y libertad, más de lo que lo constituyera cualquiera otra deuda que derive de causa diversa. Y no hay motivo para considerar que la deuda tributaria tenga carácter particularmente odioso respecto a las otras deudas de naturaleza privada que igualmente pueden derivar de la ley (obligación de alimentos, obligaciones derivadas de cuasi-delitos, etc.).

Dejando aparte esos principios erróneos, debemos afirmar que también las leyes tributarias pueden ser interpretadas con cualquier medio adecuado y apropiado al caso sometido al examen del intérprete, quien debe considerar las normas tributarias desde un punto de vista objetivo, absteniéndose de cualquier prejuicio contra el fisco o en favor de él".

Entre los medios de interpretación de que puede valerse el intérprete de las normas tributarias, según Vanoni, encontramos el elemento histórico que comprende:

- a) La interpretación gramatical.
- b) Los trabajos preparatorios.
- c) Los antecedentes históricos de la Ley.

Luego encontramos el elemento lógico que comprende:

- a) La ratio legis, esto es, el "espíritu" de la Ley.
- b) El elemento sistemático, y
- c) La realidad de las cosas o hechos imponibles.

De los antes citados elementos de interpretación los que tienen más importancia y a los que más debe recurrir el intérprete o el funcionario administrativo que aplica las normas tributarias son la ratio legis, medio por el cual puede el intérprete darse cuenta del concepto finalista de la medida legislativa y resolver los casos dudosos de acuerdo con ese concepto que constituye el espíritu de la ley; el elemento sistemático, el cual considera que la norma no puede estudiarse por sí sola, aisladamente, en forme inconexa, sino que por lo contrario debe estudiarse en función de todas las demás normas que forman el sistema que, cual esqueleto, encierra la ley. De acuerdo con este elemento de interpretación, pues, se determina la ubicación de la norma a interpretar dentro de la órbita del sistema, y se delimita así el verdadero sentido y alcance que tiene la misma. Y por último la realidad de las cosas, el hecho imponible, la realidad económica que, revestida de su correspondiente envoltura jurídica, constituya la materia imponible objeto del gravamen.

En efecto, como expresó la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios de nuestro país (Memorandum de fecha lro. de febrero de 1951) en uno de los argumentos que esgrimió contra las pretensiones de la De R. & Co., C. por A. (caso que será expuesto más adelante): "Para el derecho impositivo es relevante el hecho económico, vale decir, la intentio facti. Si las formas jurídicas corresponden a una intentio juris, que influye sobre la disciplina del derecho privado, orientándola en dirección diferente de la que sin manifestación de voluntad habría sido dada por el derecho objetivo, las formas jurídicas elegidas son indiferentes para el derecho impositivo; admitir lo contrario chocaría contra la naturaleza del hecho imponible, que es económica y no jurídica, y además contra la fuente de la relación impositiva, que es exclusivamente la ley y no la manifestación de voluntad de las partes".

Acerca de este mismo asunto dice el Profesor Dino Jarach, del Instituto de Finanzas de la Universidad de Pavia: "Las partes son libres de hacer los negocios que quieran, con las formas jurídicas que les parecen más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el derecho tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es diferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o la ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto." (Dino Jarach, en "Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", 1943.)

Abundando más, veamos lo que también dijo en su conferencia intitulada "Síntesis del Sistema Tributario Dominicano y su Evolución en la Era de Trujillo", el culto financista dominicano S. Salvador Ortíz:

"Aunque sólo sea en forma brevísima, no queremos dejar de mencionar ahora una de las más notables conquistas que vienen siendo alcanzadas en el régimen fiscal de nuestro país, la cual, innegablemente, implica una verdadera revolución en los principios que rigen la interpretación y aplicación de algunas leyes tributarias. Nos referimos a lo que podría denominarse significación económica de los impuestos. Es bien sabido que, a pesar del carácter eminentemente público del Derecho Tributario o Fiscal, ha existido la tendencia de interpretarlo con normas, conceptos y términos del derecho privado, que pueden estar en contradicción con los propósitos o finalidades de la disposición legal a interpretar y conducir a la evasión -legal o ilegal- de los impuestos.

Aclaremos este concepto. En los impuestos progresivos, como el que grava los beneficios, establecido por la Ley No. 2642, del 27 de Diciembre de 1950, resalta la importancia de aplicar las tarifas al total de la masa de utilidades comerciales o industriales obtenidas por el contribuyente. Así, una empresa que adquiriera beneficios considerables, sujetos a las tarifas máximas del impuesto, está en condiciones de realizar una venta que aumentaría esos beneficios, lo que redundaría en una mayor tributación sobre los mismos. Para evitarlo, vende al costo a otra empresa a la que esté vinculada económicamente, la que hará la venta final incorporándose las ganancias correspondientes. Si los beneficios de la segunda sociedad son muy bajos, la economía del impuesto para la primera es evidente. Es así como ha nacido entre nosotros el concepto fiscal del conjunto económico, basado en el cual ciertos tributos de carácter progresivo deben aplicarse al titular de la masa de beneficios de una sola empresa, aunque para atenuar la incidencia del tributo, parte de aquéllos hayan sido trasladados a otra persona, natural o jurídica, prescindiéndose, en consecuencia, del ropaje jurídico que oculte la situación económica real.

En resumen, lo que ha llegado a ser relevante para la determinación de la materia imponible, y esto, reiteramos, constituye uno de los progresos más extraordinarios en esta materia, -es el hecho económico real, aunque para llegar a este máximo grado de equidad fiscal parezca que el intérprete debe alejarse, como se ha mantenido en la jurisprudencia de otros países, "de las notas literales de la ley, en favor de su melodía".

Así pues al interpretar y aplicar las leyes tributarias debe regir el siguiente principio:

"En la interpretación de las disposiciones de las leyes impositivas, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones

antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado".

"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

...

VI

CASOS NACIONALES Y EXTRANJEROS QUE REVELAN COMO
FUNCIONA EL PRINCIPIO

Con el elevado y noble propósito que me ha animado al escribir esta tesis, con el deseo de contribuir a crear una mentalidad diferente de la que existe actualmente en la mayoría de nuestros juristas en lo que se refiere a los métodos de interpretación y aplicación de las leyes tributarias y con el marcado designio de llevar a los magistrados judiciales a realizar en todos los casos que les corresponda actuar, un serio y detenido estudio de cada cuestión, de tal manera que no sólo puedan llegar a la solución exacta, sino que también lo hicieran sobre base o argumentos acertados, a continuación citamos algunos Dictámenes, casos y sentencias nacionales y extranjeros en los cuales se ve funcionar de una manera clara, sobresaliente y predominante el principio de interpretación y aplicación antes enunciado.

Sin embargo antes de cumplir con este propósito quiero, nueva vez, recordar estas tres cosas: a) Que el Derecho Tributario es rama del Derecho Público y que por consiguiente, tiene por objeto la regulación de ciertas relaciones jurídicas que interesan preponderantemente al Orden Público; b) Que el Artículo 6 de nuestro Código Civil establece que "Las leyes que interesan al Orden Público y a las buenas costumbres no pueden ser derogadas por convenciones particulares, y c) Que el Artículo 1165 del mismo Código establece: "Los contratos no producen efecto sino respecto de las partes contratantes; no perjudican a tercero ni le aprovechan, sino en el caso previsto en el artículo 1121".

Pasemos pues a exponer dichos casos, dictámenes y sentencias con la esperanza de que quienes los lean queden debidamente apoderados del espíritu y del sentido que informan el expresado "principio".

CASO EN LA REPUBLICA ARGENTINA

ICJ. 10/1655
2084

Ref.: A. G. de T.

Sociedad ocauyal. Efectos de la separación de hecho.

A GERENCIA GENERAL:

La contribuyente manifiesta que se encuentra, desde hace aproximadamente 10 años separada de su esposo, que se ausentó para Italia, ignorándose su paradero.

Se consulta la opinión de este Departamento, sobre la forma en que deben declararse los réditos provenientes de bienes gananciales en si

tuaciones de hecho como la referida.

Atento a la consulta formulada, aclararemos, que no se puede sus citar cuestión alguna respecto de los réditos provenientes de bienes gananciales que hayan sido adquiridos por la esposa con el producido del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, industria o comercio, ya que con forme a lo expresado en nuestro dictamen de fecha lro. de agosto de 1945 "R. S. No. (") de inscripción, corresponde atribuírselos íntegramente esté o no separada de hecho.

En cuanto a los bienes gananciales que tengan otro origen que el señalado, previamente corresponde considerar cuáles son las causales de disolución de la sociedad conyugal admitidas por nuestra legislación de fondo.

La sociedad conyugal es una institución de orden público, enumerándose en el Código Civil como únicas causales de disolución: lro.) el fallecimiento de uno de los cónyuges; 2do.) la nulidad del matrimonio; 3ro.) la separación judicial de bienes (Art. 1291 del Código Civil) que sólo puede fundarse: a) en la mala administración del marido calificada, o en el hecho de su concurso (Art. 1294); b) en el divorcio (sólo puede pedir separación de bienes el esposo inocente, (Art. 1306); c) en la declaración de ausencia con presunción de fallecimiento (Art. 1307).

Dicha enumeración, fué considerada taxativa por la doctrina y jurisprudencia. Pero ésta, últimamente, ha considerado también como causal, la separación de hecho de los cónyuges sin voluntad de unirse, no obstante no existir ninguna disposición expresa en el Código Civil que la admita.

Con respecto a esta causal adoptada por la jurisprudencia, considerando, que en nuestro derecho la disolución de la sociedad conyugal por mutuo consentimiento de los esposos está prohibida, debemos hacer presente:

1o.) Que la separación de hecho de los cónyuges, sin voluntad de unirse, no los autoriza distribuir de mutuo acuerdo los bienes gananciales existentes a la fecha en que se produce.

2o.) Que siempre será necesario una decisión judicial que reconozca el hecho de la separación, para que produzca efecto disolutivo en cuanto a la sociedad conyugal.

3o.) Que el reconocimiento judicial de la separación de hecho, tiene efecto retroactivo en cuanto a la sociedad conyugal la que se considera disuelta en la misma fecha en que aquélla tuvo lugar.

Por otra parte, debemos hacer presente que la jurisprudencia tiene resuelto, que disolviéndose de hecho la sociedad conyugal por la sepa

ración voluntaria de los esposos, éstos carecen de todo derecho a lo ganado recíprocamente después de la fecha de la separación, y conservan tan sólo, el derecho para exigir la liquidación de lo obtenido hasta ese preciso momento.

En esas condiciones, en el caso de que haya habido una decisión judicial reconociendo la separación de hecho, tanto los réditos provenientes de bienes gananciales existentes antes de la separación, que hayan correspondido a la esposa en la distribución, así como también de los que hubiese adquirido con posterioridad, le deben ser atribuidos íntegramente.

Cuando no exista ese reconocimiento, no correspondería admitir que la esposa declare como réditos propios los provenientes de bienes gananciales, salvo, aquellos que, como lo hemos hecho notar precedentemente, haya adquirido con el producto de su trabajo personal, pues la separación de bienes y la disolución de la sociedad conyugal, sólo puede ser declarada por la justicia.

En consecuencia, desde un punto de vista estrictamente legal, si es que en algún caso los cónyuges quisieran hacer valer ante la Dirección una situación de hecho de esa naturaleza, aún no reconocida judicialmente no procedería admitirla a los efectos impositivos.

Sin embargo, considerando que en la aplicación del impuesto a los réditos debe estarse a la realidad económica de los hechos y que en principio los réditos deben ser atribuidos a quien los percibe y tiene su disposición real, opinamos que restrictivamente en casos como el de autos, a efectos de facilitar la liquidación del impuesto y siempre que no irrogue un mayor perjuicio fiscal, que fidedignamente se acredite y compruebe la ausencia del país del marido o se ignore su paradero o no figure inscripto como contribuyente, cabría admitir que la esposa declare los réditos provenientes de bienes gananciales cuya administración ejerza, sin perjuicio de los reajustes a practicar por la Dirección, si posteriormente correspondiera hacerlo.

Tal es la opinión de este Departamento de Asuntos Legales.

ARTICULOS 28 y 29 DE LA LEY #11,682 DE IMPUESTO
A LOS REDITOS DE LA REPUBLICA ARGENTINA

Art. 28. Corresponde atribuir a cada cónyuge los réditos provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio e industria);
- b) Bienes propios;

- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria, siempre y cuando, tratándose de la mujer, ésta haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de alguno de esos conceptos y no se impugne de simulado el acto.

Art. 29. Corresponde atribuir totalmente al marido los réditos de bienes gananciales, excepto:

- a) Que se trate de un bien ganancial adquirido por la mujer en las condiciones señaladas en el precedente apartado c);
- b) Que exista separación judicial de bienes;
- c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

CASO EN LA REPUBLICA DOMINICANA

Ref.: Impugnaciones de sueldos de administración.
R. & Co., C. por A. Vs. Dirección General
del Impuesto sobre Beneficios.

NOTA: Este caso se encuentra en los archivos de la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios, encargada de la liquidación del Impuesto sobre la Renta, y las Sentencias No.47 de fecha 1ro. de diciembre de 1951 y No.19 de fecha 2 de junio de 1952 de la Cámara de Cuentas en jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, con las que culminó el caso, se hayan respectivamente en los Boletines Nos. 27 y 29 de la Cámara de Cuentas, Año VII.

EXPOSICION DE LOS HECHOS:

La R. & Co., C. por A., de acuerdo con Resolución No.2, Acta de la Junta General Ordinaria de Accionistas del 19 de enero de 1948, resolvió pagarle a los señores a y b y sus administradores y gerentes, y como remuneración por su trabajo y gestiones en cada año fiscal, el 50% del producido de los negocios de la Compañía, previa deducción del 5% destinado al capital de reserva. A base de eso prepararon y presentaron la declaración jurada de Impuesto sobre la Renta pagando el impuesto correspondiente.

El Departamento de Inspección de la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios posteriormente procedió a la fiscalización de la empresa, lo que trajo como consecuencia la impugnación, por excesivo, del 50% de la utilidad neta anual de la compañía, como compensación del trabajo de los administradores, considerando el excedente como dividendos, debiendo pagar pues ~~la compañía~~ el 10% sobre ese monto.

Como consecuencia de la notificación del ajuste la R. & Co., C. por A. se dirigió a la Dirección General en solicitud de reconsideración siendo sus esenciales argumentos los siguientes:

1.- "La R. & Co., C. por A., en su interés de obtener de sus administradores y gerentes el mayor esfuerzo y de que éstos dedicaran a su gestión todo su tiempo, todas sus energías y todo su entusiasmo, resolvió, véase Resolución No. 2, Acta de la Junta General de Accionistas del 19 de enero de 1948, pagarle a los señores a y b y sus Administradores y Gerentes, y como remuneración por su trabajo y gestiones en cada año fiscal que termina el 30 de noviembre de cada año, el 50% del producido de los negocios de la Compañía, previa deducción del 5% destinado al capital de reserva.

"Esa Resolución, adoptada en la fecha antes dicha lo fué para el año 1947, o sea para el año fiscal que terminó el 30 de noviembre de ese año y para que rigiera en lo adelante en cada año fiscal.

2.- "En ejecución de esa Resolución tanto la Compañía como los accionistas consideraron desde esa fecha como dividendos el producido neto luego de deducir el 5% destinado al capital de reserva y la suma a que alcanzaba la compensación o pago del trabajo de sus administradores de acuerdo con lo estipulado en la Resolución No.2 a que se hace referencia.

5.- "Esa Resolución no contravino ni contraviene ninguna disposición legal ni ninguna disposición estatutaria. Por su virtud todos los accionistas reconocieron la procedencia y justificación de la medida y convinieron en considerar y consideraron como una razonable compensación por el trabajo y gestión de los administradores la atribución que se hacía de la proporción señalada, que fué para la Compañía y para los accionistas, desde la fecha de la Resolución, costo de la producción de la Compañía y de los dividendos que podían ser divididos entre los accionistas.

6.- "La cuestión presentada ahora por la oficina del Impuesto sobre la Renta es la siguiente:

Esa oficina sostiene que debe considerarse como dividendos la parte que la Resolución citada atribuye como pago del trabajo a los administradores y que, en consecuencia, debe pagar la Compañía el 10% o el tipo fijado como Impuesto de los dividendos producidos por las Compañías por acciones.

7.- "Los argumentos en que se basa esta tesis se reducen a este solo argumento o alegato:

"Que sería absurdo o anormal la consideración de que esa suma es un pago o compensación por trabajo de los administradores ya que en un momento dado podrían éstos obtener como pago de su trabajo durante un año una suma desmesurada y desproporcionada con su gestión si por un hecho cualquiera la Compañía obtiene beneficios cuantiosos en uno o más años fiscales.

8.- "La respuesta de R. & Co., C. por A., es la siguiente:

"a) La Resolución No. 2 a que se hace referencia en este mismo año fué adoptada el 19 de enero de 1948 para el año fiscal que terminó el 30 de noviembre de 1947 y para los años fiscales que siguieran o sea un año antes de la promulgación y entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Este hecho despoja de toda posible sospecha de simulación o de fraude la Resolución No. 2 precitada.

"b) La Resolución fué adoptada sin contravenir ningún principio legal o estatutario y en ejercicio de las facultades y derechos con que los Estatutos y las leyes invisten a las Juntas Generales Ordinarias de Accionistas, que no defraudó ni tendió a defraudar el interés privado de los accionistas ni el interés privado de los terceros ni el interés público del Tesoro o Fisco.

9.- "Si, pues, esa Resolución es legal y válida; si no puede ser sospechada de malicia o fraude; si no defraudó ni tendió a defraudar ningún interés ni a frustrar ningún derecho y si la Compañía pudo adoptarla y la adoptó, esa Resolución está en pie y no puede ser desconocida ni revocada sino por la misma Compañía y mediante la decisión de una Junta General o Extraordinaria de Accionistas.

10.- "El hecho de que en alguna ocasión pueda esa atribución montar a una suma crecida no es un argumento legal ni jurídico que pueda ser esgrimido válidamente contra esta Resolución porque bastaría citar un caso cualquiera, como el del año actual, por ejemplo en que la atribución monta a una suma que el propio Director del Impuesto sobre la Renta considera razonable y años en que la atribución puede convertirse en una cantidad negativa, para que se comprenda que esa Resolución obedeció a un acuerdo tácito entre los accionistas y los administradores y gerentes en el cual ambas partes se sometieron a las contingencias de una atribución de esa naturaleza, de un pago por su trabajo convenido en esa forma, que puede constituir una retribución razonable en otros casos y quiézas ninguna retribución por el trabajo en algunas ocasiones. Contra tal acuerdo no puede esgrimirse ningún principio legal o jurídico ni puede aceptarse ninguna argumentación.

11.- "Para que el criterio de la oficina del Impuesto sobre la Renta prevaleciese, y se aceptase su afirmación de que sobre esa cantidad atribuida a los administradores como pago de su trabajo es exigible el impuesto con que se grava las Compañías por acciones, sería indispensable considerar esa cantidad de dinero como dividendo.

"Ahora bien, si tal tesis fuera definitivamente aceptada las consecuencias serían las siguientes:

"a) Los señores a y b tendrían que devolver a la Compañía la suma recibida por ellos como pago de su trabajo y convenir en otra forma la retribución del mismo.

"Tendría, natural y consecuencialmente, que considerarse revocada la Resolución No. 2 y el acuerdo adoptado por la Junta General Ordinaria de esa fecha, por virtud de la facultad de decidir o resolver en las Compañías por acciones.

"En efecto de este modo la Resolución No.2 quedaría sin efecto y valor. Los señores a y b quedarían sin la compensación de su trabajo y sin que ni de parte de ellos ni de parte de la Junta General de Accionistas hubiera existido acuerdo al respecto y se hubiese llegado a esa conclusión, la Resolución No.2 quedaría revocada y sería letra muerta en la organización interior de la R. & Co., C. por A.

"Con qué acuerdo quedaría sustituido el acuerdo adoptado en la Resolución No.2? Cuál sería el salario de que gozarían los señores a y b teniendo en cuenta que la Resolución No. 2 quedó revocada?

"En ausencia de una determinación hecha por la única autoridad que puede hacerla que es la Junta General Ordinaria o Extraordinaria de Accionistas, es claro que los señores a y b serían administradores y gerentes sin retribución de su trabajo; que no podrían obligar a la Junta a fijarles un salario que ya esta Junta había fijado por un acuerdo definitivo y final y que para la Junta está en pie, y la imposición de la oficina del Impuesto sobre la Renta habría desorganizado todo el funcionamiento de una compañía, lo que no tenía autoridad para hacer y lo que, en hecho, constituiría una grave perturbación económica y un atentado al derecho de contratar libremente salarios y servicios, con esta sola excusa: la de la idea de la oficina del Impuesto sobre la Renta de que en un momento dado o en el futuro podría esa retribución de los administradores montar a una suma considerable libre del impuesto que grava las Compañías por acciones.

"O lo que es lo mismo que se violarían principios esenciales y se causaría un daño irremediable a la esencia de las Compañías por acciones, tan sólo por el temor de una expectativa.

"Pero no sería ésta, que ya sería lo suficientemente grave y trascendente para demostrar la improcedencia del criterio de la oficina del Impuesto sobre la Renta, la única consecuencia desastrosa a que quedaría expuesta la R. & Co., C. por A., si no logra una probable rectificación del criterio de la oficina del Impuesto sobre la Renta.

"Se llegaría a una injustificada discriminación en cuanto a la aplicación del Impuesto sobre la Renta, porque si se vuelve la suma que ellos han recibido como ingresos personales por su trabajo a la compañía para considerarla como dividendo, esta suma estaría sujeta a dos impuestos: a) al Impuesto que grava los dividendos de las Compañías por acciones; y b) al Impuesto por los ingresos personales de los señores a y b, a quienes esta suma le es atribuida por su trabajo personal y que tendría que pagar por su declaración otro impuesto en tanto que los accionistas que recibirían la suma que le correspondiera por sus dividendos en la li-

liquidación anual no tendrían que pagar sino el impuesto que grava esos dividendos.

"Pero, además, deseamos señalar la posibilidad de otra consecuencia más grave todavía.

"No es posible, como lo afirma la oficina del Impuesto sobre la Renta, que la consideración de que esa suma es beneficio y debe ser grava da como dividendo no afecta gravemente la liquidación anual de esta Compañía y no dé origen a derechos y acciones que actualmente y por el valor y fuerza de la resolución No.2, que quedaría sin lugar, no pueden nacer ni ser ejercidas.

"Si la R. & Co., C. por A. acepta el criterio del Impuesto sobre la Renta y conviene en que la suma que reciben los señores a y b debe ser considerada como dividendo para fines del pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente, cualquiera accionista quedará armado con el derecho y la acción de exigir puesto que la Ley de Impuesto sobre la Renta lo reconoce así e invalida y anula la Resolución No.2, que se señale otro tipo de dividendo, aumentado en un 50%, puesto que el fijado para ellos previa la deducción de la suma atribuida a los administradores constituiría nada más que la mitad de los dividendos y habría una declaración falsa por parte de los gerentes y administradores.

"Si un accionista ha recibido veinticinco pesos por cada acción de acuerdo con la Resolución No.2 y si ésta, por la imposición de la oficina del Impuesto sobre la Renta es nula y sin valor alguno y el 50% atribuido a los gestores debe ser considerado como dividendos, el accionista tendría el derecho de afirmar que debía haber recibido cincuenta pesos por acción y que al recibir veinticinco pesos lo fué por una declaración falsa sobre el montante de los dividendos.

"En este caso es indudable que, a menos que no se cometa una injusticia fiscal, el Tesoro Público tendría que devolverle a los señores a y b las sumas que éstos han pagado, como ingresos personales por su trabajo, por concepto de la retribución que les fué hecha en razón de la Resolución No.2. Se encontrarían los señores a y b despojados por un criterio que no tiene fundamento jurídico del fruto de su trabajo, sin que hasta el fin se hubiere llegado por la decisión de la única autoridad que podría hacerlo: la Junta General Ordinaria o Extraordinaria de Accionistas.

"En el caso de la R. & Co., C. por A., en que es constante que la Resolución fué adoptada más de un año antes de la discusión y promulgación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es imposible poner en tela de juicio su sinceridad; la procedencia y validez de la Resolución y la razonabilidad y fundamentos de ésta que responde a un concepto de justicia, de equidad y de conveniencia económica para la Compañía.

"Los sueldos y salarios que se fijan a administradores y funcio

arios no se fijan por su trabajo material únicamente, por lo que en aptitud, confianza y crédito aportan al negocio, sino por su capacidad y responsabilidad por lo que únicamente los accionistas pueden decidir sobre la garantía de su dinero.

RESOLUCION No. 2.

ACTA DE LA JUNTA GENERAL ORDINARIA DE ACCIONISTAS

"La Junta General Ordinaria de Accionistas de la R. & Co., C. por A. a unanimidad resuelve atribuir a los Accionistas a y b, como remuneración por su trabajo y gestión por el año que terminó el 30 de noviembre de 1947, el 50% de los beneficios obtenidos en este año y de los que se obtengan anualmente en lo adelante, para ser distribuidos entre ellos en la siguiente proporción: Una mitad de este 50% al señor a y la otra mitad de este 50% al señor b.

RESPUESTA DE LA DIRECCION GENERAL:

A continuación los argumentos fundamentales con que la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios combatió los de la R. & Co., C. por A.:

"Este Despacho disiente de la opinión de su representante y mantiene el criterio externado verbalmente al Lic. S., entre otras razones, por las siguientes:

"En primer lugar, estimamos necesario aclarar que la discrepancia entre el criterio sustentado por la R. & Co., C. por A. y esta Dirección General, parece tener su origen en que dos factores básicos, el objeto y el sujeto del impuesto, no han sido analizados en su genuina significación. Como es bien sabido, nuestra legislación impositiva sobre la renta creó un tipo de contribuyente, en el trato que establece para las compañías por acciones y otras entidades de capitales. Estos contribuyentes están sometidos al mismo régimen fiscal establecido para la Tercera Categoría, en cuanto a la determinación de sus utilidades imponibles; pero son considerados como contribuyentes a los que corresponde abonar el impuesto por cuenta propia.

"Estos sujetos pasivos de la obligación tributaria están cubiertos por la denominación genérica de "Sociedades de Capital", tal como se titula la sección respectiva de las leyes No. 1927 y 2344, y su característica fundamental, aparte su estructura jurídica, es que pagan el impuesto con carácter definitivo, esto es, no lo hacen por cuenta de los accionistas, o socios, sino que están sometidas al tributo, como ya hemos dicho, por cuenta propia.

"Disposiciones legales aplicables a las compañías por acciones.

"Para este sujeto pasivo del impuesto -la compañía por acciones- la Ley y los Reglamentos de impuesto sobre la Renta establecen normas precisas acerca de la forma en que debe determinarse la materia imponible, y, sin un control adecuado de los métodos utilizados en la determinación de esta materia imponible, no puede subsistir tampoco la obligación de dar que constituye todo impuesto.

"Entre las disposiciones generales para determinar la renta neta, la Ley No. 1927 de Impuesto sobre la Renta estableció que: •

"Art. 5. Para determinar la renta neta se restarán de la renta bruta los gastos necesarios efectuados para mantenerla y conservarla, cuya deducción admite la presente ley".

"Esta disposición fue mantenida en el Art. 5 de la Ley No. 2344, del 5 de abril de 1950 que modificó y unificó toda la legislación anterior (G. O. 7107).

"Es evidente, a juicio de este Despacho, que no está en armonía con los principios básicos de la Ley, antes citados, el procedimiento puesto en práctica por la R. & Co., C. por A., consistente en aplicar el 50% de sus utilidades netas al pago de sus administradores, señores a y b. Si bien esta norma es inobjetable para los fines propios de la empresa y para la determinación de su utilidad comercial, no puede considerarse igualmente adecuada para la determinación de la utilidad sujeta al impuesto.

"El requisito establecido por el Art. 5 de la Ley No. 1927, de Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que los gastos deben ser "necesarios", conlleva, como lógica consecuencia, el de que sean razonables. Las remuneraciones establecidas a base de un porcentaje de las utilidades netas pueden, en un caso dado, ser consideradas como "gastos necesarios" efectuados para obtener, mantener y conservar la renta imponible. Pero en otros casos, ciertamente no. Llevando el argumento a límites extremos, es preciso convenir en que si la entidad obtiene una utilidad neta de diez millones de pesos, correspondería a los administradores la suma de cinco millones de pesos en pago de su gestión administrativa, lo que en ningún caso podría admitirse, para fines impositivos, como un gasto necesario y razonable. Lo exagerado de las cifras no resta, creemos, validez a nuestra tesis, y aclara, en cambio, el principio que estimamos necesario mantener para lograr los objetivos de la Ley.

"No existe una regla de carácter general en la mayoría de las legislaciones impositivas sobre la renta, o análogas materias imponibles, para determinar hasta qué límites son razonables las cantidades rebajadas como gastos por las empresas comerciales, en concepto de remuneración o

compensación a funcionarios o empleados. Entre los factores que han sido considerados por las cortes de otros países al decidir casos semejantes, podemos citar: 1) las remuneraciones pagadas por establecimientos similares, dedicados al mismo tipo de industria o comercio; 2) relación entre las remuneraciones y las acciones poseídas; 3) tiempo y modo de fijar la compensación; 4) porcentaje de las remuneraciones pagadas con respecto a las utilidades totales de la empresa; 5) porcentaje de las remuneraciones con respecto a las ventas netas. Otros elementos de juicio han sido, las clases y volumen de responsabilidad, nivel de vida local, habilidad individual, capacidad técnica, y número de personas disponibles para desempeñar igual tarea.

"Este Despacho estima que, en términos generales, carece de interés investigar las remuneraciones cuando éstas tienen su origen en las relaciones ordinarias y normales entre patronos y empleados. Se presume, si son razonables, que se trata de valores realmente pagados, a cambio de servicios realmente recibidos. Empero, cuando el empleado es también un accionista o acreedor, o cuando existe algún parentesco entre el empleado y los principales accionistas, se hace necesario investigar la verdadera realidad económica, para evitar una evasión del impuesto, que puede ser considerable. De todos modos, las remuneraciones fijadas a base de un porcentaje de las utilidades netas serán admitidas, para fines impositivos, únicamente cuando estén en armonía con los servicios prestados, y previa consideración entre otros, de los factores enunciados en el párrafo anterior. Vale decir, la Dirección General aceptará el gasto porque sea "necesario" y razonable para obtener, mantener y conservar la renta imponible; de ningún modo porque constituya tal o cual porcentaje de las utilidades.

"Cúmplenos añadir que el criterio sustentado por este Despacho ha sido mantenido en la jurisprudencia de todos los países que tienen una legislación impositiva sobre la renta, utilidades, y análogas materias imponibles; y que gustosamente suministraríamos información amplia adicional acerca de este aspecto de nuestros comentarios.

"Por otra parte, en el inciso b) del Art. 40 de la Ley No. 1927 (Art. 35, inciso b) de la Ley No. 2344), se define lo que, para los fines fiscales, debe entenderse por dividendo. Expresa así dicho inciso:

"Se entiende por dividendo, para los efectos de esta Ley, cualquier distribución que aún sin denominarse dividendo, pero en concepto de tal, sea hecha por una empresa a sus accionistas o asociados a base de beneficios".

"En el Art. 70 de la Ley No. 1927 se establece en su inciso a) que serán deducibles, con las limitaciones que la Ley impone, "los gastos y de más erogaciones inherentes al negocio de que se trate". En el párrafo final de dicho artículo, refiriéndose a las gratificaciones, aguinaldos y otras erogaciones del mismo género, el legislador ha dispuesto que "la Di-

rección podrá impugnar la parte que exceda a lo que usualmente se abona en tales casos, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de las mismas". Esta disposición ha sido mantenida en el Art. 63 de la Ley No. 2344, y, aunque no está directamente relacionada con el caso que nos ocupa, la citamos para subrayar las normas esenciales que estructuran la Ley, en las que se sustenta el mismo principio básico.

Distinción entre el balance comercial y el balance fiscal.

"Obsérvese que el principio que sostenemos es esencia de toda la Ley, y se aplica a otras deducciones que pueden hacerse en el balance para fines impositivos. Si por ejemplo, una empresa dispuso, antes o después de la vigencia de la Ley, mediante una Resolución de la Junta de Accionistas que "se cargaría a Gastos Generales el valor del equipo de oficina que la entidad adquiriera en el futuro", este Despacho no discutiría la validez de la Resolución, ni protendería revocarla, ni realizaría investigaciones acerca del capital social que estuvo representado. Pero no podría aceptarla para fines fiscales, ya que la Ley establece reglas y principios generales bien definidos sobre el particular.

"Veamos otros ejemplos: Si una Junta de Accionistas resuelve que, para calcular sus utilidades comerciales no se tomará en cuenta la depreciación sufrida por el activo fijo "y, mediante ese procedimiento de termina y declara una utilidad neta de RD\$2,000 en un año dado, y esta Dirección General establece que los gastos por depreciación debieron ser RD \$2,100, considerará que, para lo relativo al impuesto, ha existido una pérdida de \$100, y no una utilidad de \$2,000 como declara la Compañía, no procediendo, en consecuencia, el pago del tributo, aunque la Compañía tenga registrada en sus libros, y para sus fines propios el beneficio de \$2,000. Esta distinción entre el balance comercial y el balance fiscal es de máxima importancia para una exacta comprensión del caso que nos ocupa, como podrá observarse a continuación.

"El beneficio neto comercial que los comerciantes determinan mediante la confección de un balance general y de un estado de Ganancias y Pérdidas, es simplemente la base con la cual se ha de calcular el beneficio neto imponible. En el Art. 86 de la Ley No. 2344 se establece, precisamente, que "los comerciantes y los asimilados a comerciantes acompañarán su declaración de una copia de la memoria, si existiera, del balance anual, del estado demostrativo de Ganancias y Pérdidas.....".

"Correlativamente, el Art. 87 del Primer Reglamento para la aplicación de la Ley (G. O. 6972 del 13 de agosto, 1949) dispone que:

"Los comerciantes y entidades comerciales o civiles que llevan libros de contabilidad y practiquen un balance anual en forma comercial, al hacer la declaración de su renta imponible determinarán ésta de conformidad con el siguiente procedimiento: al resultado del balance anual se

sumarán las cantidades asentadas en los libros como gastos, y las erogaciones por otros conceptos cuya deducción no admite la Ley, más los importes constitutivos de rentas gravadas por la ley, y que no han sido computados en los libros como ganancias. Del total así obtenido se restarán las cantidades contabilizadas como beneficios y no constitutivas de renta imponible, así como el importe de los gastos y otras erogaciones por otro concepto debidamente comprobados que no hubiesen sido computados al practicarse el balance, pero cuya deducción es admitida por la ley".

"Vemos pues, que el balance comercial debe reacondicionarse con los elementos positivos (Al resultado del balance anual se sumarán), y los negativos (Del total así obtenido se restarán...), cuya incidencia impositiva determina la Ley.

"El balance comercial así ajustado se transforma en el balance impositivo y el beneficio comercial neto, ya modificado, en la renta imponible.

"Si bien el balance fiscal reconoce como origen el balance comercial, ambos resultados, repetimos, no necesitan coincidir, y, ciertamente, rara vez coinciden, ya que el primero debe atenerse a las normas legales, contemplando la realidad económica, mientras que el segundo, por motivos varios, puede confeccionarse con un criterio completamente distinto.

"Deseamos aclarar desde ahora que estas normas fiscales de ningún modo están en pugna con la contabilidad de las empresas, que puede llevarse en la forma y según los métodos que éstas estimen convenientes para sus necesidades. Todos los ajustes para armonizar los intereses fiscales se efectúan en formularios preparados por esta Dirección, que contienen los espacios necesarios para este propósito, sin afectar, desde ningún punto de vista, los sistemas contables o las normas comerciales utilizados por los contribuyentes.

Breves consideraciones jurídicas.

Enfocando la situación impositiva de la R. & Co., C. por A. desde el punto de vista jurídico, este Despacho estima oportuno recordar que, según las disposiciones de nuestro Código Civil (Art. 1165), "los contratos no producen efecto sino respecto de las partes contratantes; ni perjudican a terceros ni les aprovechan...." Es evidente que si, para determinar la utilidad sujeta al tributo, se sigue el régimen que impone la Resolución No.2 de la R. & Co., C. por A., habría un tercero perjudicado, el Fisco. A tal extremo perjudicado que, de admitirse tal criterio, las inspecciones de las declaraciones juradas es tarea que podría considerarse casi improductiva, y una ley de interés público, como son todas las impositivas, podría fácilmente evadirse por convenciones particulares que efectuaran los contribuyentes.

"Es evidente que esto sí irrogaría una injusticia en la aplicación del impuesto, respecto de aquellos contribuyentes que carecen de tales convenciones, lo que de ningún modo puede presumirse como la intención del legislador.

"Deseamos aclarar, por otro lado, que para el derecho impositivo es relevante el hecho económico, vale decir, la intentio facti. Si las formas jurídicas corresponden a una intentio juris, que influye sobre la disciplina del derecho privado, orientándola en dirección diferente de la que sin manifestación de voluntad habría sido dada por el derecho objetivo, las formas jurídicas elegidas son indiferentes para el derecho impositivo; admitir lo contrario chocaría contra la naturaleza del hecho imponible, que es económica y no jurídica, y además contra la fuente de la relación impositiva, que es exclusivamente la ley y no la manifestación de voluntad de las partes.

"Es evidente que si esta Dirección General, para los fines de la interpretación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, admite que el 50% de las utilidades de una entidad, no importa cual sea su monto, es un "gasto necesario para obtener, mantener y conservar" la renta, la ley no produciría efecto alguno, es decir, no se recaudaría ningún impuesto, o se recaudaría en una medida inferior de aquellos contribuyentes que no han establecido tales o análogas convenciones. En otras palabras, si en vez del 50% la Junta de Accionistas hubiera dispuesto que los administradores se retribuirían con el 99% de las utilidades, quedando el 1% restante para ser distribuido entre los accionistas, llegaríamos al absurdo de que, si la empresa obtiene una utilidad de \$1,000,000.00, los sueldos de los administradores serían de \$990,000.00, y la utilidad sujeta a impuesto únicamente de RD\$10,000.00, lo que no resiste ningún análisis, ni jurídico ni económico.

"La intención del legislador queda evidenciada, por otro lado, con el tratamiento que ha dispuesto para las sociedades en nombre colectivo, sujetas a una tarifa inferior. En la determinación de las utilidades de estas entidades, como es sabido, no se admiten como un gasto los sueldos de los socios. Estos sueldos se suman a la utilidad comercial, si han sido contabilizados como gastos. En las compañías por acciones, sujetas a una tarifa mayor, se admiten los sueldos de los administradores accionistas. Qué ocurriría si estos sueldos se aceptaran sin limitación de ninguna especie? Claro está, que las compañías por acciones estarían sujetas a un tributo menor que las sociedades en nombre colectivo, vale decir, ocurriría exactamente lo contrario de lo que quiere el legislador.

Nuestras observaciones acerca de los puntos principales del Memorandum presentado.

"Sentadas las premisas anteriores, pasamos a considerar brevemente los puntos tratados por ustedes en su Memorandum de referencia:

Puntos Nos. 1, 2 y 5. No tenemos comentarios que hacer a las observaciones hechas.

Punto No. 7. El criterio de esta oficina está muy sintetizado, como podrá advertirse por los comentarios contenidos en la presente comunicación.

Punto No. 8. Párrafo a)- Este Despacho no ha considerado ni pensado en ningún momento que la Resolución No. 2 de la R. & Co., C. por A., tuviera por objetivo defraudar al Fisco, o que constituyera una simulación. Es evidente que si tal hubiera sido su criterio, habría solicitado de las autoridades competentes, la aplicación de las sanciones legales vigentes sobre la materia.

Párrafo b)- Este Despacho no discute, ni ha discutido jamás, la legalidad de la Resolución No. 2, ni ha entrado a investigar los estatutos, ni si se tuvo por objetivo defraudar el interés privado de los accionistas. Tales aspectos no interesan para los fines de la Dirección General.

Punto No. 9. Podemos convenir en que la Resolución es legal y válida, no sospechándose malicia ni fraude, ni intención de frustrar derechos de terceros. Admitimos, igualmente, que está en pie y que no puede ser desconocida ni revocada sino por la misma Compañía y mediante la decisión de una Junta General o Extraordinaria de Accionistas, como lo dispone nuestro Derecho Comercial. Pero mantenemos que esta convención, válida entre las partes contratantes, no puede tener efecto para terceros, vale decir, para el Fisco (Art. 1165, Código Civil) en lo relativo a la determinación de la renta neta sujeta al pago del impuesto.

Nuestro criterio se comprenderá mejor con el siguiente ejemplo:

Si en un año dado la R. & Co., C. por A., determina una utilidad neta de RD\$20,000.00 y distribuye RD\$10,000.00 a sus administradores, y posteriormente esta Dirección General establece que la utilidad gravable es únicamente de RD\$1,000.00, significaría esto que los administradores tendrían que devolver a la Compañía la diferencia? Claro que no. La convención sigue teniendo validez para las partes que la adoptaron libre y legalmente. Para la Compañía la utilidad comercial será siempre de \$20,000.00, aunque el Fisco considere que, para los fines del impuesto, es únicamente de RD\$1,000.00.

Punto No. 10. Creemos que los argumentos de este Despacho son legal y jurídicamente válidos, por las siguientes razones:

a) El Art. 5 de la Ley No. 1927 establece que los gastos ad

misibles deben ser los "necesarios para obtener, mantener y conservar la renta" imponible;

- b) El Art. 40, inciso b) de la Ley No. 1927 define claramente lo que debe entenderse por dividendo. Como en el caso de la R. & Co., C. por A. se trata de una distribución a base de beneficios, puede enmarcarse en la definición citada, con mayor razón tratándose de la mitad de las utilidades;
- c) Las normas de interpretación de las leyes impositivas se encaminan a la determinación del hecho económico, no del hecho jurídico. La norma jurídica debe, pues, examinarse en relación con los hechos sobre los cuales estatuye, teniendo presente la realidad de las cosas. Las leyes tributarias, por supuesto, pueden ser interpretadas con cualquier medio adecuado y apropiado al caso sometido al examen del intérprete, quien debe considerar las normas tributarias desde un punto de vista objetivo, absteniéndose de cualquier prejuicio contra el Fisco o en favor de él. Lo importante es, repetimos, considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría, con independencia de las escogidas por los contribuyentes;
- d) Es válido nuestro argumento de que las remuneraciones podrían llegar a sumas desmesuradas, por la sencilla razón de que el importe del impuesto, que es una prestación material que todo estado determina de una manera unilateral y coactiva" (K. T. Eheberg, en "Hacienda Pública", Ed. 1945), estaría al arbitrio de los contribuyentes.

Punto No. 11. La Dirección General considera que, para los finés impositivos, el excedente de lo que debiera ser una remuneración normal, es un dividendo, aunque para los fines propios de la empresa esto no sea igualmente cierto.

Los señores a y b no tendrían que devolver a la Compañía la suma recibida por ellos como pago de su trabajo. Repetimos que este despacho no discute, no puede discutir, ni discutiría nunca, la validez de la convención entre las partes. En cambio, expresa que, para la determinación del impuesto, la convención es inaplicable puesto que lesiona intereses de terceros —el Fisco. Este Despacho disiente de que su criterio constituya un "atentado al derecho de contratar libremente salarios y servicios", ni de que pueda causar perturbaciones de ningún género a las compañías por acciones. Ya hemos expresado que los ajustes para determinar la utilidad imponible se efectúan sin tocar la contabilidad de la empresa, en un formulario de ajuste suministrado y preparado por la Dirección. Insiste, empero, en que las manifestaciones de la voluntad de las partes no pueden oponerse

a una ley impositiva, ya que esto involucraría mantener una tesis jurídica y económicamente inaceptable, en la que se pasaría por alto, inclusive, la propia soberanía del Estado.

En cuanto a la evasión de impuesto que se produciría, podemos decir que no se trata simplemente de una "idea" de este Despacho, sino de un hecho positivo que, precisamente el organismo encargado de aplicar el impuesto, es el más capacitado para juzgar imparcialmente.

No existiría, como expresa la R. & Co., C. por A., ninguna discriminación injustificada, en la aplicación del impuesto sobre la renta. Es a todas luces obvio, y nos sorprende que tal situación nos sea planteada, que la Dirección no procederá a cobrar dos veces sobre la misma materia imponible. Si este Despacho estima que el excedente de la suma que normalmente debe considerarse como remuneración es un dividendo, no puede considerar que, para los fines de las declaraciones individuales de los señores a y b, es un sueldo. En otras palabras, sería necesario ajustar también las declaraciones individuales presentadas por ellos, y reembolsarles o computarles a cuenta la diferencia pagada en exceso, si la hubiere.

"En lo que respecta a los últimos párrafos del Memorándum, en el punto 11 que comentamos, cuando se expresa que "cualquiera accionista quedará armado con el derecho y la acción de exigir puesto que la ley de impuesto sobre la renta lo reconoce así e invalida y anula la Resolución No. 2, que se señale otro tipo de dividendo, aumentado en un 50% se incurre en un error de concepto. En efecto, esta Dirección General no anula ni invalida un convenio intervenido libremente entre los administradores-accionistas y la Compañía, considerados ambos como entidades jurídicas independientes, ni ha expresado, al través de sus funcionarios, en ningún momento un criterio semejante. Pero sí considera que tiene la capacidad legal de imputar asignaciones, amortizaciones, etc. que, para los fines del impuesto, considere excesivas. Esto no tiene la más remota relación con los dividendos que la entidad reparta o pueda repartir; las compañías no reparten los dividendos sobre la base de la utilidad que determine esta Dirección, sino sobre la determinación de ellas mismas, con métodos y normas propios, que no interesan para los fines de esta Dirección General.

"La inconsistencia de las conclusiones de la R. & Co., C. por A., se advertirá mejor repitiendo el ejemplo que ya hemos citado: Si la Compañía determina una utilidad comercial de RD\$50,000 y esta Dirección considera que, para el pago del impuesto, la utilidad es de RD\$25,000.00, tendrán los accionistas que devolver los dividendos recibidos legalmente, y que estuvieron basados en la contabilidad de la Compañía, legal y técnicamente correcta para esos fines? Evidentemente, no. Esto sólo podría tener lugar, como es sabido, en caso de acción en restitución de dividendos ficti-

ios, cuando la distribución haya sido hecha sin presencia de ningún inventario o fuera de los resultados que ofrezca el inventario, según las disposiciones de los Artículos 53 y 61 de nuestro Código de Comercio vigente.

"En razón de lo expresado, esta Dirección General se complace en concederles un plazo hasta el día 28 del presente mes de febrero, para que esa entidad se ponga de acuerdo con este Despacho en cuanto a las remuneraciones de los señores a y b, que, para fines fiscales, serán admitidos como una deducción en el balance imponible de esa entidad, siempre que sean efectivamente pagados o acreditados en cuenta, ya que de lo contrario esta Dirección General se vería precisada a encaminar el procedimiento de estimación de oficio previsto por la Ley.

PARRAFOS TRADUCIDOS DE "FEDERAL REGULATIONS ON INCOME TAX AND WITHHOLDING ON WAGES", Ed.1949, PRENTICE-HALL, N. Y.

-eOe-

"SEC. 29.23 (a) 6.- COMPENSACION POR SERVICIOS PERSONALES: Entre los gastos ordinarios y necesarios para la marcha de una empresa o negocio puede incluirse una partida razonable para salarios u otra compensación para los servicios personales que se rindan. La prueba de la deducibilidad en el caso de pagos de compensaciones es, si son razonables y si son realmente pagos puramente por servicios. Esta prueba y su aplicación práctica pueden citarse e ilustrarse como sigue:

"1) Cualquier suma que se pague en forma de compensación, pero no de hecho como el precio de compra de servicios, no es deducible. (a) Un salario aparente pagado por una corporación puede ser la distribución de un dividendo sobre acciones. Esto es corriente en el caso de una corporación donde existen pocos accionistas, y donde prácticamente todos perciben salarios. Si en tal caso los salarios son superiores a aquéllos que se pagan ordinariamente para servicios similares, y los pagos excesivos corresponden o guardan estrecha relación con las acciones de los funcionarios o empleados, parecerá como que los salarios no son pagados totalmente por los servicios rendidos, sino que los pagos excesivos resultan ser una distribución de las ganancias que arrojan las acciones. (b) Un salario aparente puede ser en parte el pago de propiedad. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando una sociedad en nombre colectivo vende a una corporación la parte que le corresponde, dando los primeros socios su conformidad para seguir en el servicio de la corporación. En tal caso puede descubrirse que los salarios de los anteriores socios no son para servicios meramente, sino que constituyen en parte el pago por la transferencia de su negocio.

"2) La forma o método de fijar compensaciones no es decisivo en

cuanto a su deductibilidad. Mientras que cualquier forma de compensación contingente invita al escudriñamiento como una posible distribución de las utilidades de una empresa, no procede que pagos efectuados sobre base contingente se traten fundamentalmente sobre bases diferentes a aquéllas concernientes a compensaciones fijas. Generalmente hablando, si una compensación contingente es pagada de conformidad con un acuerdo entre el patrono y el empleado hecho antes de rendirse el servicio, no influenciado por otra consideración por parte del patrono fuera de la de obtener a condición fiel y ventajosa los servicios del empleado, debe considerarse como una deducción aunque durante el desarrollo del contrato se compruebe que es superior a la cantidad que se pagaría ordinariamente.

"3) En todo caso, la asignación para la compensación pagada no será superior a lo razonable bajo todas las circunstancias. Generalmente es justo considerar que compensaciones razonables son aquellas sumas que se pagaría ordinariamente para servicios semejantes por semejantes empresas bajo semejantes circunstancias. Las circunstancias que deben tomarse en consideración son aquéllas que existen a la fecha en que se elaboró el contrato y no las que existen a la fecha en que el contrato se interroga.

"0 SEC. 29.23 (a) 7- MANERA DE TRATAR LA COMPENSACION EXCESIVA.

"La obligación de impuesto del receptor respecto de una suma que se le pague aparentemente como compensación, pero que no es permitido deducirse por el pagador como tal, dependerá de las circunstancias de cada caso. De ahí que, en el caso de pagos excesivos por corporaciones, si tales pagos corresponden o guardan una estrecha relación con las acciones poseídas, y se descubran como la distribución de las ganancias o utilidades, los pagos excesivos se tratarán como dividendos. Si tales pagos constituyen el pago de propiedad, deben tratarse por el pagador como gastos de capital y por el receptor como parte del precio de compra. De faltar pruebas para justificar otro tratamiento, los pagos excesivos para salarios u otras compensaciones para servicios personales serán incluidos en el ingreso bruto del receptor y sujetos a tanto el impuesto normal como al impuesto adicional".

RECURSO ANTE LA SECRETARIA DE ESTADO DEL TESORO Y
CREDITO PUBLICO

La R. & Co., C. por A. disconforme con la respuesta dada por la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios a su solicitud de reconsideración, elevó recurso ante la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público con los siguientes principales argumentos:

"El único argumento que hace valer la Dirección del Impuesto es, realmente, el de que esa remuneración podría montar a una suma que ellos juzgan desmesurada, sin razón legal alguna, si los beneficios, por un accidente cualquiera ascendieran a una cantidad fabulosa. Y este no es un

argumento que puede esgrimir una Oficina de esa naturaleza para constreñir a una Compañía a que reveque sus Resoluciones y a que trastorne fundamentalmente su organización, desconociendo el valor que las leyes acuerdan a las Resoluciones de las Juntas Generales y a la libre capacidad de los accionistas de decidir lo que atañe a su propio interés.

"Si la tesis de la Dirección del Impuesto sobre la Renta prospera, por lo menos en el caso de la Compañía peticionaria cuyo acuerdo, como se afirma antes, está revestido de una absoluta sinceridad sin sospecha alguna de malicia o de tendencia a defraudar el fisco, habría que convenir en que el sistema creado por el Código de Comercio y por las leyes que lo modifican y amplían en cuanto a las Compañías por Acciones, carecerían de fuerza y de vigencia por la acomodaticia interpretación o por el capricho de un perceptor de impuesto.

"El que hemos apuntado antes es el único argumento esgrimido contra nuestra Resolución. Pero en su empeño de robustecer éste la Dirección General del Impuesto intenta atribuirse el derecho de fijar ella misma la remuneración y, desconociendo y anulando el voto de los accionistas, aceptarla o no, si a su juicio es razonable o no es razonable. E intenta esta oficina afirmar que ella tiene el derecho de no considerar como suma deducible, como lo es según la ley la que se emplea en gastos para mantener, conservar y desarrollar el negocio, la remuneración fijada por la Compañía peticionaria.

"A este respecto nos permitimos citarle, puesto que en materia de Impuesto sobre la Renta no hay suficiente experiencia en nuestro país, la opinión de autores especializados en esta materia en los Estados Unidos, que es el país donde esta clase de impuesto tiene su máxima aplicación y su mayor perfeccionamiento.

"Pagos como compensación de un porcentaje de las ganancias de un negocio son deducibles si es una obligación legal relacionada directamente con el negocio en el año del impuesto, y definitivamente fija y calculable aunque la cantidad no sea determinada hasta después de cerrado el año fiscal fijado para el cobro del impuesto". (Tyler & Hippach, Inc., 6 B. T. A. 636 (a); Nelson Co., 28 B. T. A. 529 y otros casos 75 F. (2d) 696, U. S. 374)".

"Montgomery"s. Federal Taxes on Corporation. Gross Income and Deductions. 1942-1943".

"Como se observa el caso a que se refiere la anterior cita es específicamente el nuestro.

"Y resalta así la corrección y la legalidad de nuestro acuerdo o Resolución en el sentido de la determinación de la remuneración de nuestros administradores, perfectamente aceptable, perfectamente válida por

Los tribunales americanos en la aplicación del Impuesto sobre la Renta, y en el caso de la consideración de las sumas deducibles.

"Podemos citar distintos casos y distintas opiniones que coinciden en la validación de acuerdos de esta naturaleza y lo haremos si el Señor Secretario de Estado del Tesoro y Crédito Público, luego de examinados este escrito y sus anexos, nos da una oportunidad para ampliarlo, si es necesario a su juicio.

"Es bueno señalar al Señor Secretario de Estado el hecho de que la Dirección del Impuesto sobre la Renta juzga razonable la remuneración porque el montante, de acuerdo con los beneficios, es absolutamente razonable. Y que, de acuerdo con este criterio, esas sumas serían inferiores a los sueldos que los administradores pueden obtener de su compañía, según el Art. 79 de la Ley vigente. En consecuencia no habría que pagar impuestos ahora ni por el año pasado ni por los anteriores de acuerdo con ese criterio de la Oficina del Impuesto sobre la Renta. Pero la Oficina del Impuesto sobre la Renta actúa influida por este pensamiento: si acepta ahora, como tendría que aceptar legalmente, la validez de esa Resolución y el hecho de que su resultado actual y desde la fecha en que fué adoptada es razonable y ajustado el Artículo citado, tendría que aceptar ese criterio en el futuro si por azar los beneficios fueran tan grandes que la remuneración resultaría excesivamente buena para los administradores. Por donde se observa que la oficina del Impuesto sobre la Renta está queriendo curarse en salud o intenta aplicar un criterio extraño y acomodaticio no justificado por ningún precepto legal ni siquiera por una razón de hecho.

"Desde que se adoptó esa Resolución, el montante de la retribución distribuida entre los dos administradores de esta Compañía no le ha producido a cada uno de ellos sino un sueldo aproximado de quinientos pesos oro mensualmente que, para el volumen de negocios de la compañía y de acuerdo con su capital social que es de doscientos cincuenta mil pesos oro resulta inferior a los sueldos que ellos tendrían el derecho de exigir y que exigirían si no hubieran aceptado la Resolución a que se hace referencia.

"No hay, Señor Secretario de Estado, un sólo argumento legal en favor de la tesis sustentada por la oficina del Impuesto sobre la Renta. No hay ni siquiera una razón de hecho lo suficientemente poderosa y concluyente que excusara o justificara esta actitud a todas luces contraria a los principios legales ordinarios; a los principios legales de excepción contenidos en la ley de la materia y a la doctrina y jurisprudencia unánime de aquellos países en que el impuesto de la Renta ha sido aplicado por décadas y constituye un impuesto esencial.

RESOLUCION No. 48-51 DE LA SECRETARIA DE ESTADO DEL
TESORO Y CREDITO PUBLICO

La Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público mediante su Resolución No. 48-51 y acogiendo en todas sus partes los argumentos sustentados, en relación con el caso de la recurrente, por la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios, ordenó "mantener como por la presente mantiene, con toda su fuerza y vigor, la resolución dictada por la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios mediante su oficio No.327 de fecha 13 de febrero de 1951, contra la reclamación elevada por la R. & Co., C. por A."

La R. & Co., C. por A. apeló ante la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, manteniendo sus pretensiones. Este tribunal mediante sentencia No.47 del día primero del mes de diciembre de 1952 (Boletín No. 27, año VII, de la Cámara de Cuentas), rechazó en cuanto al fondo las conclusiones de la recurrente, por improcedentes y anárquicas y confirmó la Resolución recurrida, con todos sus efectos legales.

La R. & Co., C. por A., con el pretexto del aporte de un nuevo elemento, (copia de la Resolución de la Junta Ordinaria de Accionistas) recurrió en revisión ante el Tribunal Superior Administrativo, contra su sentencia No. 47 antes citada.

El Tribunal, estableciendo que el recurso en revisión interpuesto por la R. & Co., C. por A. es a todas luces infundado, ya que en él no concurren los requisitos especificados en el Artículo 38 de la Ley No. 1494, que instituye la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, rechazó el recurso.

COMENTARIOS

Con las dos citadas sentencias que por cierto dejan traslucir cierta desorientación de parte de los jueces, tal como lo revelan lo poco técnico y científico de los considerandos, se revela que los jueces adoptaron una correcta postura dentro del ámbito del principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Creo que siendo éstas de las primeras sentencias que en su género se han dictado en nuestro país, es un verdadero triunfo el que se ha logrado en el campo del Derecho tributario.

DICTAMEN No.170-50 DE LA ASESORIA LETRADA Y ASUNTOS LEGALES
DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA DE ARGENTINA

Ref.: BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS, CONJUNTO ECONOMICO.
Socios propietarios de bienes explotados por
la Sociedad de Resp. Lda. Realidad económica.

SUMARIO: Deben sumarse los capitales de la sociedad de responsabilidad limitada y el que queda representado por el buque que ésta explota, a pesar de no formar parte éste del capital social propiamente dicho, sino de ser de propiedad de los socios, quienes perciben de la sociedad un arrendamiento por dicha explotación.

Fundamenta este tratamiento impositivo la circunstancia de tratarse de un "conjunto económico" que, si bien por la fecha de su constitución (año 1937) no encuadra en lo dispuesto por el Artículo 8vo. de la ley de B. E. tipifica un caso en el cual, por aplicación del principio del Artículo 13 de la ley 11.683/47, debe estarse a la realidad económica y no a la configuración jurídica dada por las partes a la empresa, que es única y se ha desdoblado artificialmente. (Dr. E. T. Engel, 31/7/50).

SEÑOR DIRECTOR DE LA CAPITAL FEDERAL:

"La sociedad de responsabilidad limitada del rubro gira con un capital de m\$ 10,400.--, funciona desde el año 1937 y tiene como objeto estatutario "La explotación del comercio de transporte marítimo y terrestre, compra y venta de buques, arrendamientos de éstos, agencia marítima, ya sea en la Capital como en cualquier parte de la República y toda operación derivada de la navegación y sus complementos juzgados necesarios para el mejor desenvolvimiento de la sociedad, quedando entendido que cualquier compra se hará por partes iguales entre los socios".

"Opera arrendándoles a los socios un buque, el "Quequén", que les pertenece en copropiedad y no figura incluido en el capital social.

"Como las actividades de la sociedad consisten en prestaciones de servicios -transportes y fletamentos- que no pagan el impuesto a los beneficios extraordinarios cuando el capital afectado no alcance los m\$ 100.000 (Art. 1, inc. 2, ley del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios), se consulta si debe agregarse al mencionado capital social, el valor del buque arrendado, en cuyo caso el capital total excedería los m\$ 100.000 y se crearía la obligación de abonar dicho impuesto, lo que en caso contrario no procedería, dada la exigüidad del capital social propiamente dicho.

"Para llegar a tal resultado, se propone la aplicación de las reglas interpretativas del Artículo 13 de la ley 11.683/47, desde que, tratándose -según se dice- de un "conjunto económico" sobre el que legisla el Artículo 8 de la Ley del Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, pero considerándolo como tal únicamente si se hubiera constituido antes del 21 de abril de 1941, esta disposición no sería aplicable, porque la empresa de autos data del año 1937.

"Se ha traído también a colación el Artículo 16 de la reglamen-

tación de la citada ley impositiva, el que autoriza a la Dirección a incluir en el capital computable para dicho gravamen, los bienes de propiedad del dueño o socios, afectados al uso exclusivo de la empresa, siempre que no entrasen en la determinación del capital efectuada de acuerdo a las normas reglamentarias.

"Esta disposición se refiere desde luego a otra situación que la que se plantea en estas actuaciones, tratándose de atenuar mediante ella la rigidez del cómputo del capital según el reglamento, en favor del contribuyente, a quien puede autorizarse a aumentar su capital por ciertos bienes. En autos, el contribuyente no tiene el menor interés que tal cosa suceda, no solicita la autorización, y por el contrario, niega terminantemente que el capital social debe ser aumentado por el valor del buque "Quequén".

"A juicio de esta Asesoría, descartada la aplicabilidad de las disposiciones citadas, corresponde afirmar que la peculiar configuración jurídica dada por las personas interesadas a la explotación del buque "Quequén", justifica un análisis más detenido del caso, desde que se percibe que dicha configuración -la creación de la sociedad de responsabilidad limitada y el pago de un arrendamiento por ella a sus propios componentes en calidad de condóminos del buque-, no responde al hecho real y cierto de estar el capital representado por el "Quequén" afectado a la empresa productora de los beneficios. Este hecho es real y cierto porque la entidad "Delmar" S.R.L. cuyo objeto lo constituye el negocio de fletamento y transportes, lo utilizó a tales fines. A ello no obsta el pago de un arrendamiento a sus propietarios, ya que no podría afirmarse razonablemente que, desde el punto de vista económico, ha habido al respecto una contratación entre partes distintas y entre intereses antagónicos. En el terreno de la realidad económica el desdoblamiento entre la sociedad y los condóminos del buque no existe; sólo es aparente, porque los interesados han tenido a bien, y por razones que no interesan al derecho fiscal, formalizar sus relaciones jurídicas, como lo han hecho. Ello es perfectamente legítimo desde el punto de vista del derecho común, pero para el derecho tributario las construcciones jurídicas empleadas por los contribuyentes en sus relaciones económicas, carecen de importancia decisiva cuando no reflejen la realidad económica. En el caso de autos la realidad es que los socios de la sociedad de responsabilidad limitada, son al mismo tiempo los propietarios del "Quequén", al que usaron en la sociedad.

"Existen numerosas disposiciones en el derecho impositivo, que permiten apartarse de la configuración formal de determinadas situaciones, hechos y relaciones, y es norma general de interpretación que éstos deben prevalecer ante aquélla.

"El ejemplo típico en el terreno de que se trata, lo constituyen el Artículo 8 de la ley citada, y el Artículo 16 y 5 de su reglamentación, especialmente su último inciso, el que permite desconocer directamente el régimen de distribución de beneficios y quebrantos entre empre-

Las poseídas por las mismas personas o "conjuntos económicos".

"El hecho de que en el caso de autos no sean aplicables dichas disposiciones por no conformarse, por una parte, la fecha de creación del presente conjunto económico, con la que establece la ley para ser considerado como tal en un sentido técnico y especial, ni por tratarse del supuesto específico de la traslación de beneficios o quebrantos entre varias explotaciones, como lo prevé el último inciso del Artículo 5 del reglamento, no significa que por eso pueda quedar desvirtuado en estas actuaciones, el principio interpretativo antes aludido.

"Las disposiciones citadas no son aplicables, pero ellas demuestran bien claro que cuando varias empresas o explotaciones se encuentran vinculadas por ser de propiedad única, el derecho impositivo no conceptúa como fehaciente a sus fines, la prueba de que jurídicamente existen en independencia. Si el conjunto económico hubiese sido creado con posterioridad al 21 de abril de 1941, el Artículo 8 de la ley faculta sin más a la Dirección, a reunir en un sólo balance impositivo los resultados de las distintas empresas que lo forman, y siempre que se eludiera el pago del gravamen por el desdoblamiento de los capitales. Establece así un impedimento para las empresas reorganizadas o constituidas como conjunto después de la creación de la ley del impuesto a los Beneficios Extraordinarios, por existir en tal caso la presunción que eso se ha hecho con fines de evasión impositiva. De ello no puede deducirse, sin embargo que, cuando esa misma situación exista desde antes del 21 de abril de 1941 por más que en este caso no podría presumirse intención fraudulenta- no sean de aplicabilidad las normas generales de interpretación del derecho impositivo.

"Estas no sólo fluyen de la esencia de este derecho, que se atiende a los resultados económicos obtenidos por los contribuyentes, con prescindencia de la construcción jurídica de sus relaciones, sino del texto expreso del artículo 13 de la ley 11.683/47, según cuya primera frase "para establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realizan, persigan o establezcan los contribuyentes".

"Las otras disposiciones dictadas no hacen sino corroborar expresamente este principio general en determinados supuestos típicos, pero no excluyen automáticamente la aplicación de las normas generales, cuando el problema básico resulta ser el mismo, como ocurre en el caso de autos donde lo esencial no es la fecha de constitución del conjunto económico, sino el hecho de la propiedad común de varias explotaciones.

"La fecha de constitución posterior a la vigencia de la ley del impuesto a los beneficios extraordinarios, completa el caso típico previsto por expresa disposición legal, lo que facilita el análisis impositivo. Pero no por eso la creación en fecha anterior, elimina el problema como tal, como parece presumirse en el recurso, ya que el problema básico de índole económica también se plantea aquí.

"Tal afirmación procede en razón de no coincidir los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente han realizado los contribuyentes, con los hechos bajo los cuales se presentan formal y exteriormente. Una cosa es la apariencia de dos empresas jurídicamente distintas e independientes, y otra la circunstancia de tener ambas los mismos dueños. Si se tiene en cuenta que la sociedad de responsabilidad limitada ha sido creada con un capital mucho menor que el valor del buque efectivamente explotaba, y si se tiene en cuenta -como en rigor de verdad sucede- que ello ha sido hecho para limitar la responsabilidad personal de los socios frente a terceros, fácil se comprenderá que esta circunstancia no podría serle opuesta al Fisco que trata de averiguar la esencia económica de las relaciones entre ambas empresas.

"Ello no implica que el Fisco pretenda de los contribuyentes que formalicen sus asuntos y relaciones como a él le convenga, para obtener mayor recaudación; ni tampoco significa que se trate de impugnar o siquiera cuestionar la validez de dichas relaciones en el terreno del derecho común; pero sí debe reconocerse que si aquéllos tratan de reunir las ventajas que puede proporcionarles el derecho común, con las que se derivan comercialmente de mantener una situación económica que no queda cabalmente expresada por dicho derecho, el Fisco no está obligado a atenerse a lo que ha sido pactado fuera y en contra de la realidad.

"A los fines ilustrativos agregaremos que, si en este caso especial la interpretación que aplicamos redundaba en perjuicio de los contribuyentes, él no hubiera sido así en el supuesto de haberse tratado de una actividad comercial no sujeta, en cuanto al monto del capital afectado, al límite de los m\$ 100.000.00 como ocurre en autos. Puede presumirse con bastante fundamento que en tal caso, los interesados hubieran exigido la reunión de sus capitales en un solo balance, fundándose en los mismos argumentos que circunstancialmente les son opuestos.

"Por tales razones, esta Asesoría opina que corresponde sumar el valor del buque "Quequén", al capital de "Delmar" S.R.L. y aplicar en consecuencia el impuesto a los beneficios extraordinarios que correspondiere, como si se tratase de una empresa única."

CASO EN LA REPUBLICA DOMINICANA

Ref.: Cuentas Inecrables
V. & Co., C. por A. Vs. Dirección General del Impuesto sobre Beneficios.

La empresa V. & Co., C. por A. fué fiscalizada, a los fines de la verificación de la declaración de Impuesto sobre la Renta, por el Departamento de Inspección de la Dirección General del Impuesto sobre Bene-

ficios. Como resultado de esa intervención se le hicieron diversas impugnaciones de sumas deducidas en su balance imponible correspondiente al ejercicio del Iro. de enero al 31 de diciembre, 1950. De tales impugnaciones la V. & Co., C. por A. objetó únicamente la que se refiere a "Cuentas consideradas incobrables".

En tal virtud dicha empresa se dirigió a la Dirección General en solicitud de reconsideración con las siguientes pretensiones que se deducen del contenido de dicha solicitud:

a) Que la cesación de pagos aparente, derivada de las formalidades previas a la petición de quiebra que estatuye la Ley No. 2073, prorrogada por la Ley No. 2468, de fecha 29 de julio de 1950, implica siempre la pérdida de los créditos cuyo pago se haya suspendido;

b) Que las sumas que los deudores se obligan a pagar en virtud del arreglo ante la Cámara de Comercio logrado por aplicación de las disposiciones de la citada Ley No. 2073, son siempre incobrables, y

c) Que basta con que ocurra uno cualquiera de estos sucesos, para que esta Dirección quede obligada a admitir la deducción en el balance impositivo, de los créditos vinculados al mismo. Esto así, porque si los deudores pagan posteriormente, se tratará de las recuperaciones a que se refiere el Artículo 59 del Segundo Reglamento para la aplicación del Impuesto sobre la Renta.

Luego en recurso elevado ante la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público contra la Resolución que en vista de la solicitud de reconsideración, dictara la Dirección General manteniendo la impugnación, expusieron, para mantener su pretensión, los siguientes alegatos:

a) Que es ilógico la interpretación de que los factores de incobrabilidad a que se refiere el Artículo 58, del Segundo Reglamento citado, no siempre determinan por sí solos las pérdidas de los créditos comerciales, porque tal interpretación implicaría que la disposición legal no regiría de modo igual para todas las partes; que estaría de más y que solamente se aplicaría de acuerdo con el criterio que esta Dirección quisiera imponerle;

b) Que esa interpretación exige al contribuyente una prueba tan perfecta de la incobrabilidad de las acreencias deducidas, que equivale a negarle los beneficios que la ley le otorga y poner a cargo de él el fardo de una prueba imposible, que está fuera de su alcance;

c) Que el proceder de la Dirección obliga al contribuyente comerciante a no transigir con su deudor y declararlo en estado de quiebra invariablemente; y

d) Que como consecuencia de lo anteriormente expuesto, considere la decisión de la oficina.

Ilegal, porque ella se aparta totalmente de la ley que rige y prevé el caso que nos ocupa;

Injusta, porque se declara culpable al contribuyente que despojado de mala fé y con la firme convicción de estar actuando dentro del marco de la Ley, hace la declaración que a su juicio es correcta y se le sanciona además con un tres por ciento (3%) sobre los beneficios no distribuidos, y

Desconcertante, porque estando el cobro del impuesto sobre beneficios a cargo de la misma oficina y funcionarios encargados del cobro del impuesto sobre la renta, de acuerdo con esta práctica, los comerciantes contribuyentes estarán constantemente amenazados de ser declarados infractores de la Ley, aún cuando su buena fé esté siempre puesta en el cumplimiento de su obligación.

La Dirección General del Impuesto sobre Beneficios al elevar su exposición ante la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público, en relación con el caso de auto, se expresó en la siguiente forma:

"Antes de entrar en el análisis de la posición adoptada por la recurrente, cree este Despacho que es conveniente invitar la atención de esa Secretaría de Estado sobre las consideraciones siguientes:

"a) Consideraciones jurídicas.

1) Cuando expresamos que en el derecho tributario es relevante el hecho económico, no hemos hecho otra cosa que enunciar el principio universalmente reconocido de la autonomía dogmática del Derecho impositivo y su consecuencia lógica de que todo impuesto debe ser aplicado sobre la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas cuando éstas sean inadecuadas para la determinación de aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.

"1- La tradición jurídica dominicana, arraigada particularmente en la doctrina francesa, ve en el derecho financiero un canon excepcional, mientras que el derecho privado es considerado como la regla común. De ahí dimana, esencialmente, la tendencia casi unánime de nuestros abogados de atribuir preeminencia, en materia tributaria, al negocio o acto jurídico sobre el hecho económico.

2- Sin embargo, no es menester usar de muchas palabras para comprobar la inconsistencia de tal posición. En efecto, las leyes fiscales no constituyen canones de excepción; son leyes particulares -como son, por ejemplo, las leyes comerciales-

que reglamentan un sector preciso de relaciones jurídicas. En la esfera de su sector, las leyes tributarias constituyen el derecho común, y debe considerarse como excepcional, o, si se quiere, supletoria, la aplicación de normas de otro tipo.

- 3- Sobre este punto creemc. conveniente citar lo que expresa el Profesor Mario Pugliese, de la Universidad de Córdoba, reconocida autoridad en la materia, en su valiosa obra: "Instituciones de Derecho Financiero. Derecho Tributario", páginas 26 y 27, Versión española de José Silva:

"Claro que el derecho financiero, por no reglamentar directamente las relaciones fundamentales y los institutos jurídicos que se desarrollan en la esfera del derecho privado y por ser también menos maduro en muchas partes, recibe de éste último, en medida más grande que de las otras ramas del derecho, conceptos jurídicos generales, nociones e institutos. Pero este fenómeno no significa de ninguna manera que el derecho financiero ~~s-~~ quede en una posición de subordinación respecto del derecho civil y que en algunas partes sea una rama de derecho puramente receptiva. El derecho financiero, por el contrario, no hace suyos, en la normalidad de los casos, los conceptos y los institutos del derecho privado, sin adaptarlos a su propia naturaleza pública y a sus propias finalidades, de manera que sería un grave error para el intérprete trasladar sic et simpliciter esos conceptos y esos institutos en el dominio del derecho financiero, sin estudiar previamente la distinta fisonomía que ellos pueden acaso haber adquirido".

- 4- De acuerdo con el criterio anterior, cuando el derecho privado se limita a formular principios generales de derecho (por ejemplo, las nociones de obligación, responsabilidad, causa, etc.) es lógico admitir que esos principios tienen valor en su integridad en el derecho financiero; pero, cuando se trate de normas supletorias, el derecho financiero no las hace suyas, sino que considera las relaciones jurídicas derivadas de ellas, como simple dato de hecho sujeto a investigación para determinar si su fisonomía encuadra dentro de los fines y significaciones de la norma tributaria.

2) En el aspecto dinámico del derecho tributario, los órganos del Poder Público tienen a su cargo la realización de aquellos actos administrativos por cuyo medio se determina el impuesto en su cantidad líquida o se señalan las bases precisas para su liquidación. Puede decirse que esta facultad acordada a los órganos del Poder Público constituyen un estatuto tributario de importancia primordial dada su función y sus fines, rigidos a aclarar el fondo material del contenido económico concreto de la

obligación tributaria. Como dice el Profesor Pugliese citado, se puede a firmar que, a través de ese estatuto, los órganos financieros determinan el hecho -entendiendo esa expresión en su sentido más amplio- al cual la ley condiciona la existencia y la medida de la pretensión del Estado.

"1- Si bien el citado estatuto pertenece al derecho tributario formal, es básico también desde el punto de vista substancial, por ser imposible al Fisco hacer valer su derecho sin determinar los presupuestos materiales previstos en la ley para el nacimiento de la obligación. De aquí que se le reconozca cierta función constitutiva, por hacer patente y de terminar históricamente los elementos o presupuestos materiales (la ley y el hecho jurídico), que de otra manera podrían quedar ocultos e incapaces de producir sus propios efectos constitutivos.

"b) Consideraciones sobre las disposiciones legales.

1) La Ley No. 2344, al estatuir sobre la deducción de las pérdidas en la letra b) de su Artículo 63, ha establecido, sin lugar a ninguna clase de dudas, la relevancia del hecho económico. En efecto, dicho text dispone que de las rentas de la Tercera Categoría, con las limitaciones que esta ley impone, se podrán deducir las pérdidas ocasionadas por malos créditos. Es evidente, que la pérdida aludida, es un hecho de naturaleza esencialmente económica, que puede ser determinado por relaciones jurídicas derivadas de la norma supletoria de derecho civil o comercial; pero esto no significa que se deba prescindir de la investigación necesaria para establecer si la fisonomía de tal relación, encuadra dentro de los fines y significación de la norma tributaria, vale decir, no se puede admitir, sic et simpliciter, la relación jurídica como determinante del hecho económico.

1- En el caso que nos ocupa, si la relación jurídica resulta inadecuada para determinar la relación económica, aquélla carece de validez dentro del derecho tributario, pues, como expresa el Profesor Dino Jarach "decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto del hecho del impuesto".

2) Los órganos públicos que, dentro de las disposiciones de la Ley No. 2344, tienen a su cargo la realización de los actos administrativos por medio de los cuales se determina el impuesto o se señalan las bases precisas para su liquidación, son, en orden ascendente: esta Dirección General, la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público y la Cámara de Cuentas de la República en funciones de Tribunal Contencioso Administrativo. Las facultades conferidas a esta Dirección se hallan contenidas de modo general en el Artículo 82 de dicha ley, que dispone:

"Habrá una Direcci3n General del Impuesto sobre la Renta, con asiento en la capital de la República, dependiente de la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público, que tendrá a su cargo todo lo relativo a la aplicaci3n de la presente ley y a la recaudaci3n de los gravámenes que ella contiene".

- 1- En el caso particular de la deducci3n de pérdidas a los fines impositivos, la citada ley dispone en la parte final de la letra b), del Artículo 63 citado, que "la Direcci3n podrá establecer normas respecto de la forma para determinar tales pérdidas".
- 2- Las facultades de la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público así como las del Tribunal Administrativo, se hallan sealadas en los Artículos 125 y 126 de la Ley No.2344.

c) Consideraciones acerca de las disposiciones reglamentarias.

1) Como hemos visto, los elementos o presupuestos constitutivos de la obligaci3n tributaria, son la ley y el hecho jurídico derivado de la aplicaci3n de ésta, a una relaci3n econ3mica, sin la presencia de la cual no puede hacer ningún adeudo impositivo.

2) Si examinamos las disposiciones del Artículo 58 del Segundo Reglamento para la aplicaci3n del Impuesto sobre la Renta, podremos ver con facilidad que las mismas tienen por único y exclusivo objeto, sealalar los factores que pueden determinar el hecho econ3mico constituido por la pérdida del crédito comercial, vale decir, por la extinci3n, en este caso, de la obligaci3n que el deudor tiene respecto de su acreedor. El análisis de esas disposiciones permite establecer:

- 1- Que la pérdida, para ser deducible, tiene que corresponder a obligaciones de carácter comercial;
- 2- Que debe justificarse y ocurrir dentro del período comercial en que se haga su deducci3n; y
- 3- Que la justificaci3n ha de basarse en factores de incobrabilidad, es decir, en elementos determinantes de la suspensi3n o de la extinci3n de las obligaciones a cargo del deudor.

3) Los factores de incobrabilidad a que nos referimos, pueden dividirse en dos grupos: 1) los que derivan de regímenes jurídicos vinculados al derecho civil o al comercial, y 2) los que dimanen de hechos puros y simplemente. En el primer grupo se incluyen las relaciones jurídicas caracterizadas por situaciones como la cesaci3n de pagos, la quiebra y el concordato, a las cuales se podría agregar la uni3n de acreedores, la banca rota, etc.; en el segundo grupo, encuadran la fuga del deudor, la para

lización de operaciones, la iniciación del cobro compulsivo y la prescripción. A este último grupo podría agregarse la muerte.

1- Cesación de pagos, quiebra y concordato.

X- La cesación de pagos es un factor de incobrabilidad vinculado a las disposiciones del Artículo 441 del Código de Comercio y a las formalidades previas a la quiebra que impone la Ley No.2073 prorrogada por la Ley No.2468, de fecha 29 de julio de 1950. En ambos casos se trata de situaciones de hecho derivadas de una norma procesal, razón por la que no extinguen la obligación del deudor, sino simplemente la interrumpen durante el tiempo que dure el proceso. Igual efecto causa el procedimiento de quiebra. Las soluciones de ésta (concordato simple, concordato por abandono de activo, unión de acreedores, bancarrota simple y bancarrota fraudulenta), así como el arreglo oficioso ante la Cámara de Comercio y cualesquiera otros arreglos, producen efectos definitivos sobre la obligación, sea extinguiéndola, modificándola en cuanto al plazo, el importe o ambos a la vez.

XX- Como los factores de incobrabilidad derivados de normas procesales no existen sino durante el tiempo que duren los procesos, la deducción de los créditos vinculados a éstos no podría efectuarse sino dentro de ese lapso.

XXX- En cuanto a los que de modo definitivo extinguen o modifican la obligación, se subordinan de manera absoluta, por razón del contenido esencialmente económico de la relación tributaria, a la situación patrimonial del deudor.

2- Factores de hecho.

X) Se se exceptúa la iniciación del cobro compulsivo, vinculada como factor de incobrabilidad al tiempo que duren las diligencias judiciales del cobro, y la prescripción, a la cual nos referiremos en último término, los otros hechos que pueden justificar la deducción por incobrables de los créditos correspondientes, están estrechamente subordinados al estado patrimonial del deudor. Así por ejemplo, en el caso de fuga del deudor, si ésta no implica al mismo tiempo la desaparición del patrimonio de dicho deudor, no podría admitirse como causa de incobrabilidad por razones que son obvias; lo mismo puede decirse de la paralización de operaciones. En cuanto a la prescripción de la acción que el acreedor puede ejercer sobre su deudor, se trata, en esencia, de un hecho que extingue definitivamente la obligación y cuya admisión no se subordina a la si-

tuación patrimonial; sin embargo, en la práctica, este hecho no es admisible como factor de incobrabilidad, cuando se compruebe que se ha producido como consecuencia de la inacción deliberada del acreedor, ya que, de ser así, no se trataría propiamente de una pérdida, sino más bien de una donación.

Nuestras observaciones acerca de las pretensiones y alegatos de V. & Cía., C. por A.

Sentadas las anteriores premisas, vamos a considerar las pretensiones y alegatos de la V. & Cía., C. por A.:

a) No es admisible desde ningún punto de vista que la cesación de pagos, aparente o determinada, implique siempre la pérdida de los créditos vinculados a la misma. Como hemos visto, la cesación de pagos constituye un factor temporal de incobrabilidad que ni extingue ni modifica la obligación del deudor, sino que la interrumpe. Por tal razón, la cesación de pago es admisible como causa justificativa de la deducción del crédito, solamente cuando coincida con el cierre de operaciones del acreedor y siempre que la precaria economía del deudor la justifique.

b) Tampoco es admisible la absurda pretensión de que las sumas que el deudor queda obligado a pagar por virtud del concordato oficioso ante la Cámara de Comercio, son incobrables por el sólo hecho del arreglo. Si consideramos que la incobrabilidad se caracteriza por la suspensión o extinción de la facultad que tiene el acreedor de exigir que el deudor cumpla la obligación a su cargo, no vemos cómo puede pretender la recurrente que las sumas citadas, sobre las cuales conserva íntegramente su facultad de exigibilidad, sean incobrables.

c) Más absurda es, si cabe, la pretensión de que si se produce uno cualquiera de los sucesos citados, esta Dirección General queda obligada a admitir la deducción de los créditos vinculados al mismo. Como hemos visto, dos principios básicos, consagrados de manera terminante en la legislación impositiva sobre la renta, se oponen a esta pretensión. Nos referimos, en primer lugar al principio de que "la interpretación de las leyes impositivas se sujetará a los fines de las mismas, y a su significación económica"; y, por último, a las facultades acordadas a los órganos públicos para realizar la indagación y determinación del impuesto en su cantidad líquida o para señalar las bases precisas para su liquidación. Tratadistas de la reconocida autoridad del Profesor Mario Pugliese, si bien niegan a dichas facultades eficacia constitutiva verdadera de la obligación tributaria, por pertenecer las normas que las instituyen al derecho impositivo formal, le reconocen una importancia fundamental también desde el punto de vista substancial o material, como antes expresamos, por las razones siguientes:

- 1- Porque sería imposible al Fisco hacer valer su derecho sin determinar los elementos materiales previstos en la ley para el nacimiento de la obligación, y
- 2- Porque tales facultades permiten hacer patentes y determinar históricamente esos elementos materiales, es decir, la ley y el hecho jurídico, que sin ellas podrían permanecer ocultas e incapaces de producir sus propios efectos constitutivos. En tal sentido, es preciso reconocer que los poderes de indagación y determinación acordados a los órganos fiscales, poseen innegablemente, cierta función constitutiva de la obligación tributaria.

1) Aplicando los anteriores principios al caso concreto que nos ocupa, resulta evidente:

- 1- Que para admitir la deducción de los créditos, el hecho material previsto en la ley que es preciso determinar, es la pérdida de dichos créditos;
- 2- Que tal hecho es de naturaleza esencialmente económica; y
- 3- Que corresponde a esta Dirección admitir o no la cesación de pagos o el arreglo ante la Cámara de Comercio como determinantes de la pérdida, basada su decisión en la situación patrimonial del deudor.

d) Consideramos que carecen de validez las alegaciones de que nuestra interpretación implica que la norma legal no regiría de modo igual para todas las partes. Basada en el hecho concreto de la pérdida del crédito, determinado por la situación patrimonial del deudor; la norma rige urbi et orbi, de manera mucho más justa, pues tiene en cuenta la aptitud económica y no una simple formalidad jurídica, que puede o no implicar la pérdida.

- 1) Resulta asimismo sin ningún fundamento lógico, la afirmación de que, el carácter relativo que atribuimos a los índices de incobrabilidad enumerados en el Artículo 58 del Reglamento No. 6246, implica que esta disposición está de más. Tal afirmación desconoce la autonomía dogmática y la significación esencialmente económica de las leyes tributarias así como la preeminencia de ésta sobre la norma supletoria para la determinación del hecho imponible.
- 2) En principio, es el criterio que sobre los elementos constitutivos de la obligación tributaria adopten los

órganos fiscales, el que caracteriza y determina dicha obligación.

Naturalmente que este criterio no puede ignorar que la obligación tributaria ~~-toda obligación-~~ tiene que justificarse en una causa ético-jurídica, sin cuya concurrencia dicho criterio confundiría el tributo con la extorsión arbitraria. Sin embargo, creemos haber demostrado de un modo que podría calificarse de exhaustivo, que nuestra posición está fundamentalmente asentada en las disposiciones de la letra b) del Artículo 63 de la ley No. 2344 y en los más sanos principios de interpretación, todo lo cual nos permite afirmar, que es tá justificada por los elementos éticos y jurídicos cau sales de la obligación.

e) Este Despacho no ha puesto a cargo del contribuyente una prueba tan perfecta de la incobrabilidad que le resulte imposible y fuera de su alcance. Basta señalar que, mientras la suma deducida por la W. & Cía., C. por A., por concepto de cuentas incobrables ascendió a la suma de RD\$32,739.91, la impugnación fiscal fue de solamente RD\$12,599.92, o sea que se admitió la deducción de RD\$20,139.99, lo cual significa, obviamente, que si se pudo demostrar la incobrabilidad de más del 61.00% de las cuentas, tal prueba no es imposible ni se encuentra tampoco fuera del alcance del contribuyente.

1) Sobre este punto conviene señalar lo dispuesto en el último apartado del Artículo 46 del Reglamento No. 5963, que justifica plenamente la posición de este Despacho en cuanto a la prueba de la incobrabilidad:

"Los registros contables deberán estar respaldados por los comprobantes correspondientes, y su valor probatorio, para los fines del impuesto, sólo dependerá de la fé que los mismos merezcan".

2) Es erróneo, por otra parte, el concepto de la recurrente de considerar que la deducción de las pérdidas se acuerda al contribuyente a título de beneficio. Las modernas leyes de impuesto se basan en el principio de la capacidad contributiva, vale decir, en la aptitud económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria; y, como toda pérdida implica la disminución correlativa de aquéllas, la deducción no reconoce por causa una liberalidad del legislador, sino la ausencia de una capacidad contributiva. Señalamos este aspecto, aparentemente sin importancia, para recalcar una vez más el concepto simplista con que ha sido enocado el asunto en la exposición de la recurrente.

f) No creemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta o el criterio de esta Dirección obliguen a los comerciantes contribuyentes a no transigir con su deudor y a declararlos invariablemente en quiebra. Si

bien se ve, la admisión de las pretensiones de la recurrente podrían ser un acicate más eficaz para fomentar la intransigencia de los acreedores, ya que, de acuerdo con tales pretensiones, bastaría la simple formalidad de pedir la intervención de la Cámara de Comercio para que el crédito viniera a ser incobrable, admisible su deducción y menor el impuesto a pagar. Y si tal afirmación se refiere a que esta Dirección no admite como pérdidas las sumas que los deudores se obligan a pagar en virtud del arreglo oficioso ante dicha institución, conviene tener en cuenta que tampoco se admiten como tales los valores que en virtud de alguna de las soluciones de la quiebra queden en favor de los acreedores.

g) Por todo cuanto se ha expuesto creemos haber demostrado, plenamente, que el criterio de esta Dirección no es ni ilegal ni injusto ni desconcertante:

No es ilegal, porque ese criterio resulta de la única interpretación correcta que admiten las leyes impositivas, hecha de acuerdo con las facultades que expresamente le confieren los Artículos 63 y 89 de la Ley No. 2344.

No es injusto, porque se base en el hecho concreto de la situación patrimonial del deudor, y no en meras formalidades que no siempre son determinantes del hecho económico. Conviene aclarar, que el impuesto complementario de tres por ciento (3%) sobre las utilidades no distribuidas, no es una sanción, sino un gravamen adicional que tiene su fundamento en la mayor aptitud económica que conserva la sociedad de capital cuando retiene sus utilidades; y

No es desconcertante, porque la verificación administrativa de las declaraciones juradas, que es la que, finalmente, determina el impuesto a pagar, no constituye una investigación para fines penales, sino impositivos; y, sólo en los casos en que se compruebe que, con intención de defraudar al Fisco, se ha presentado una declaración falsa o incompleta, son aplicables las sanciones penales de los Artículos 130 y 45 de las Leyes Nos. 2344 y 264".

El caso culminó con la Resolución No. 209-51 dictada por la Secretaría de Estado del Tesoro y Crédito Público, la cual en sus partes principales establece lo siguiente:

"CONSIDERANDO: Que según se evidencia en los documentos que obran en el expediente, la recurrente invoca como fundamento para hacer la deducción de que se trata el medio de que el Artículo 58 del Segundo Reglamento No. 6246 para la aplicación del impuesto sobre la renta, dispone que "la deducción por concepto de pérdidas ocasionadas por malos créditos que tengan su origen en operaciones comerciales, para poder ser admitida la deducción consignada en la cuenta de Ganancias y Pérdidas, deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan; y que tal justificación, podrá ser cesación de pagos, determinada o aparente, quiebra, el concordato, la fuga del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros factores de incobrabilidad"; y que en consecuencia, para justificar la deducción por concepto de malos créditos, basta simplemente que el deudor se encuentre en la cesación de pagos aparente, determinada por la conciliación con el deudor ante la Cámara de Comercio correspondiente, de acuerdo con las disposiciones de la Ley No. 2073 prorrogada por la Ley No. 2468 de fecha 29 de julio de 1950 y que el deudor llegue a un acuerdo con sus acreedores, para que la cesación de pagos operada de esta manera, baste por sí sola para considerar la cuenta incobrable de pleno derecho, y por tanto deducible para los fines impositivos:

"CONSIDERANDO: Que esta forma de interpretación alegada por la recurrente, equivale a darle una forma absolutamente imperativa al Artículo 58 del citado Reglamento, que no es la que realmente tiene, puesto que esta Disposición es facultativa y limitada al carácter de incobrabilidad que presente cada deuda en particular; que esto se evidencia de la misma redacción literal de dicho texto cuando indica que la deducción de las pérdidas ocasionadas por malos créditos deberá justificarse y que tal justificación podrá ser cesación de pagos, determinada o aparente, quiebra u otros factores de incobrabilidad; de acuerdo con la apreciación que de cada crédito en particular haga la Dirección General de este Impuesto, que es el organismo que tiene a su cargo todo lo relativo a la aplicación y recaudación de los gravámenes contenidos en la Ley, de impugnar las deducciones que considere indebidas, así como también, para establecer normas respecto de la forma para determinar las pérdidas ocasionadas por malos créditos en cantidades justificables de conformidad con los usos y costumbres de cada negocio en particular (Artículo 63 acápite b);

"CONSIDERANDO: Que en el caso de la especie, es improcedente aceptar la pretensión de la recurrente de que se le admita deducir como incobrables, cuentas con deudores respecto de los cuales, no obstante haber sido objeto de acuerdo de acreedores ante la Cámara de Comercio, la misma reclamante afirma que con posterioridad al acuerdo les ha concedido nuevos créditos; que la situación del deudor no es muy mala, que hay recuperaciones en el año 1951, que su deudor es solvente; que ha habido junta de acreedores pero sin indicar el resultado o ya afirmando que el negocio del deudor se extinguió pero omitiendo por otra parte, la situación patrimonial del deudor; y

"CONSIDERANDO: Que la deducción por concepto de pérdidas ocasionadas por malos créditos originados en operaciones comerciales, además de las normas y de los factores de incobrabilidad que de manera enunciativa facultativa indica la ley, está sujeta también a la apreciación que merezca cada crédito en particular de acuerdo con la situación patrimonial en que se encuentra el deudor; que en el caso planteado por la recurrente, este Despacho ponderando los alegatos expuestos por la V. & Cía., C. por A. y la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios, así como también, las consideraciones expuestas por el Inspector que actuó en la fiscalización, considera deducible para los efectos impositivos, el crédito de RD\$1,885.80 debido por el señor X y el de RD\$1,718.39 debido por el señor Y en razón de la mala situación patrimonial que presentan estos deudores, e impugnables los demás créditos indicados por la V. & Cía., C. por A. en su instancia del 18 de septiembre último por las razones expuestas en los considerandos anteriores;

R E S U E L V E :

"REDUCIR, como por la presente REDUCE, a la suma de (DOCE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS ORO CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS (RD\$12,599.92) a la suma de OCHO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO PESOS ORO CON SETENTA Y TRES CENTAVOS (RD\$8,995.73) la impugnación hecha por la Dirección General del Impuesto sobre Beneficios, mediante la Resolución de fecha 4 de octubre del año 1951, a la suma de TREINTA Y DOS MIL SETECIENTOS TREINTA Y NUEVE PESOS ORO CON NOVENTA Y UN CENTAVOS (RD\$32,739.91) que la V. & Cía., C. por A., dedujo por concepto de cuentas incobrables de su balance imponible del año 1950".

VII

NUESTRAS CONCLUSIONES

1. Votar una Ley que establezca el principio de interpretación y aplicación de las Leyes Tributarias en la República Dominicana. O por lo menos ir incorporando a algunas leyes impositivas el "principio", tal como se ha hecho, aún cuando un poco incompleto, en el recién creado impuesto semipersonal de "Inquilinato" el cual expresa en su artículo 41 lo siguiente:

"La Dirección General, en la interpretación de esta Ley, atenderá al fin de la misma y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones en ella contenidos, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado".

Con la incorporación del principio en la ley de Inquilinato nuestro país ha realizado un extraordinario e insospechado progreso en el campo del derecho impositivo al extremo de que permite colocarle en el plano en que se encuentran los países que marchan a la vanguardia en esta materia. Sólo los retrógrados y los ignorantes en esta materia serían capaces de desconocer ese paso de avance, producto de la sabia gestión de Estadista que realiza el Generalísimo Dr. Rafael Leonidas Trujillo Molina.

2. Incluir en el plan de materias de la Facultad de Derecho el "Derecho Financiero" para de esa manera ir creando en nuestros futuros profesionales una cultura y una mentalidad jurídico-fiscal.

3. Ir haciendo un estudio sistemático y científico de todos los impuestos vigentes en la República en vista tanto de una adecuada reforma tributaria, uno de cuyos aspectos esenciales debe ser la adopción del Impuesto sobre la Renta, como de la preparación de un Código Fiscal Dominicano.

4. Modificar el Código de Comercio en lo que se refiere a "los libros de comercio" enfocando los siguientes aspectos:

- a) Poner los libros que se exijan con carácter de obligatoriedad a tono con los modernos sistemas que la ciencia contable establece.
- b) Que se establezcan verdaderas sanciones, aparte de las referentes a la prueba y a la bancarrota fraudulenta establecidas en el Código de Comercio, a fin de que se constriña a

los comerciantes a usar de una manera efectiva los libros que les son sellados, rubricados y visados. De esta manera se evita el hecho, muy generalizado por cierto, de que muchos comerciantes llevan sus libros para que les sean sellados, rubricados y visados y luego los echan al olvido hasta que llegue el momento de tener que cumplir nueva vez con tal formalidad, sin hacer anotación de ninguna índole.

Con la sanción que sugerimos se satisfacen de una manera efectiva y segura las tres razones esenciales que el legislador tuvo en mente al exigir que los comerciantes tengan y lleven con regularidad los libros que él ha señalado. Tales razones fueron:

- a) La utilidad de los libros para cada comerciante, pues ellos le permiten, en cualquier momento, cerciorarse del estado de su negocio y de esa manera saber, como empresario, si puede tomar nuevas decisiones: ampliar su empresa, orientarla en otro sentido, variar de actividad, etc.
- b) La circunstancia de ser general la obligación de tener y llevar los mismos libros, cosa que permitiría al legislador, si se cumpliera debidamente tal obligación, atribuir valor probatorio al contenido de ellos y dispensar a cada comerciante de la obligación de recurrir a la prueba escrita del derecho común para cada una de las operaciones cuyo valor pecuniario excediera de treinta pesos.
- c) En caso de quiebra de un comerciante los libros por él tenidos y llevados constituyen la mejor fuente de información para investigar la causa de la misma y determinar si ha habido o no fraude.

Además, desde un punto de vista impositivo el fisco en su proceso de "ascertamiento" de la materia imponible, estaría en condiciones de determinar con relativa exactitud el balance imponible de una empresa a los fines de la aplicación de ciertos impuestos, como el de Beneficios, sin tener que recurrir a las presunciones legales que establecen las leyes y los procedimientos de estimación de oficio, los cuales en las más de las veces, resultan perjudiciales para el contribuyente, desde luego como consecuencia de su negligencia e incumplimiento.

Por último, y esto desde el punto de vista de las repercusiones sociales, dar estricto cumplimiento a la obligación de tener y llevar los libros de contabilidad es un medio de contribuir al incremento, desarrollo y mantenimiento de una clase profesional que se está formando en nues

tro país gracias a institutos comerciales de reconocido prestigio, pero principalmente a la Escuela de Peritos Contadores, creada por la visión de Estadista que caracteriza al Generalísimo Trujillo, quien reconoce la verdadera utilidad que la clase contable puede prestar en las actividades tanto privadas como públicas de la nación.

.

BIBLIOGRAFIA

- "INSTITUCIONES DEL DERECHO FINANCIERO", por Mario Pugliese.
- "IMPUESTO SOBRE LA RENTA", por Edwin R. A. Seligman, traducido del inglés por Américo Jiménez Viñas.
- "NOCION DEL REDITO IMPONIBLE", por E. M. Pasman.
- "EL HECHO IMPONIBLE", por Dino Jarach.
- "CARACTERES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA", por Manuel Morselli.
- "TEORIA DE LOS IMPUESTOS", por Albert Crew (Traducción).
- "ESTUDIO SOBRE EL IMPUESTO A LOS REDITOS", por E. Pasman.
- "CONCEPTO TEORICO DE LA RENTA", por S. Salvador Ortiz.
- "SINTESIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO DOMINICANO Y SU EVOLUCION EN LA ERA DE TRUJILLO", por S. Salvador Ortiz.
- "LICITAMENES DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA DE LA REPUBLICA ARGENTINA".
- "BOLETINES DE LA CAMARA DE CUENTAS DE LA REPUBLICA DOMINICANA".
- "CODIGO CIVIL DOMINICANO".
- "PROYECTO DE CODIGO DE COMERCIO DE LA REPUBLICA DOMINICANA", por el Profesor J. H. Doucudray.
- "LA LEGISLACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REPUBLICA DOMINICANA".
- "LEGISLACION DE IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS E INQUILINATO EN LA REPUBLICA DOMINICANA".
- "EL NUEVO IMPUESTO A LOS REDITOS", por Alberto T. López, y Miguel A. Villalba.
- "LEGISLACION EXTRANJERA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".
- "IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS", por Alberto T. López.
- "ALGO SOBRE DOBLE IMPOSICION", por Guillermo Torres García.
- "ENSAYO ACERCA DEL PROBLEMA DE LA DETERMINACION Y CALCULO DE LOS BENEFICIOS".
- "NOTAS ACERCA DEL CONCEPTO 'FUENTE DE LOS BENEFICIOS' EN LA LEGISLACION AUSTRALIANA".
- "LA FUENTE EN EL IMPUESTO A LOS BENEFICIOS EN AUSTRALIA".
- "NOCION DEL GASTO DEDUCIBLE" por Eduardo Pasman.
- "TERMINOLOGIA TRIBUTARIA", por Carlos T. Von Eheberg.
- "IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES", Rep. Argentina.
- "DECISIONES" Tribunal de Contribuciones de Puerto Rico.
- "CATEDRAS DE DERECHO COMERCIAL", por el Profesor Manuel Ubaldo Gómez.
- "LA INTERVENCION DEL ESTADO EN LA ECONOMIA PRIVADA", por Pedro J.S. Louge.
- "CODIGO COMERCIAL DOMINICANO".
- Luis Trotabás.
- EINAUDI.

C O N T E N I D O

I.- El Estado como representante jurídico de la Nación. Me dios de que se vale para satisfacer los fines de su crea ción. El Impuesto. Determinación de la materia imponi ble y diversos sistemas que puede adoptar el Estado pa ra tal fin.	Pág. 1
II.- Historia del principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. El impuesto sobre la Renta. . .	" 4
III.- Cómo del tronco común del Derecho se van desprendiendo, por fuerza de la necesidad, ramas que van recortando en el ámbito de la realidad sectores que constituyen su ob jeto de estudio. El Derecho financiero como una de las recientes ramas que se han desprendido del frondoso y corpulento árbol del Derecho Público. Dos definiciones del Derecho Financiero. Disciplinas afines. Clasifica ción.	" 7
IV.- El Derecho Tributario como rama del Derecho Financiero. Su objeto. El Impuesto. Ideas Generales. La obligación Tributaria.	" 16
V.- Principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Diversos medios de interpretación. La rea lidad de las cosas o realidad económica como elemento esencial del principio. Enunciación del principio . . .	" 22
VI.- Casos nacionales y extranjeros que revelan cómo funcio na el principio.	" 27
Caso en la República Argentina: Sociedad conyugal. Efectos de la separación de hecho. . .	" 27
Caso en la República Dominicana: Impugnación de Sueldos de Administración. Realidad económica.	" 30
Dictamen No.170-50 de la Asesoría Letrada y Asuntos Legales de la Dirección General Impositiva de Argen tina.	" 48
Caso en la República Dominicana: Cuentas Incobrables. Hecho Imponible.	" 52
VII.- Nuestras conclusiones.	" 65
VIII.- Bibliografía.	" 68

Hemeroteca-Biblioteca



006038