

Revista de

20

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.967**

*septiembre
octubre*

Un Anuncio en la

Revista de Derecho Tributario

tiene estas Características:

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

Escritorio Jurídico - Tributario

En el Edificio Roraima, Piso 13, Of. 13F, Chacabito (Frente al Cine Lido), Teléfono 325703, apartado 1821, Caracas, tenemos el gusto de quedar a sus muy gratas órdenes:

Dr. Marco Ramírez Murzi, Abogado. Ex-Juez Nacional de Hacienda. Ex-Abogado Fiscal III (Consultor de la Administración General del Impuesto sobre la Renta y Representante del Fisco Nacional en los procesos de Impuesto sobre la Renta). Con estudios de Contencioso-Fiscal en la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de Niza (Francia).

Dr. Pedro Guerrero Galavís, Abogado. En Ejercicio continuo de la profesión desde 1959.

Lic. Aristides Delgado-López.—Contador Público y Administrador Comercial. 16 años de experiencia en la empresa privada.

Jesús A. Delgado-López. Técnico en Impuesto sobre la Renta. Ex-Fiscal Jefe de Grupo de la Administración General del Impuesto sobre la Renta por más de doce años y más de 5 años de experiencia como asesor contable en materia de impuesto sobre la Renta para empresas privadas.

Impuesto sobre la Renta: Consultas, asesorías jurídicas y contables. Recursos Administrativos. Recursos jurisdiccionales para ante los Tribunales del Impuesto sobre la Renta y la Corte Suprema de Justicia.

Sucesiones - Defensas en los Tribunales de Hacienda - Impuestos Municipales.

Organización y Asesoramiento de Empresas.

Asuntos Administrativos, Civiles, Mercantiles y del Trabajo.

Asuntos contables: Sistemas, auditorías, experticias.

Estudios - 1

El Impuesto Adicional en la Legislación Venezolana

Dr. JUAN VERHOOK HIDALGO
Abogado y Contador Público

- I.—Introducción.
- II.—Fundamento.
- III.—Ingresos computables para el Impuesto Adicional.
Naturaleza de los ingresos:
 - A) Derivados de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas;
 - B) Derivados de las regalías o participaciones análogas;
 - C) Derivados de la cesión de regalías.
- IV.—Sujetos del Impuesto Adicional.
- V.—Materia gravable.
- VI.—Determinación de la renta neta de las personas jurídicas o comunidades proveniente de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas.
- VII.—Determinación de la renta neta obtenida por los conjuntos económicos.
- VIII.—Determinación de la renta neta de las personas jurídicas o comunidades no explotadoras y de las personas naturales.
- IX.—Determinación de la renta neta restante.
- X.—Determinación del gravamen de las personas jurídicas o comunidades que obtienen sus rentas de actividades de explotación.
- XI.—Determinación del gravamen de las personas jurídicas o comunidades que no realizan actividades de explotación, ni se dedican a la compra para la exportación, y de las personas naturales.
- XII.—Determinación de los beneficios de la empresa y los impuestos percibidos por el Estado.
- XIII.—Exención temporal.

1.—Introducción:

Nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, además de establecer el impuesto a la renta, establece el llamado impuesto adicional, que aunque no encuadra dentro de la consideración sistemática de aquel gravamen, viene a constituir un impuesto muy peculiar en nuestra legislación impositiva. Se trata de un recargo en el impuesto establecido sobre las rentas netas de contribuyentes que obtengan ingresos derivados de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, incluyendo regalías y otras participaciones del mismo origen, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones. Pero, aunque está incluido dentro de la Ley, Título VIII, se rige por reglas especiales diferentes a las establecidas para los impuestos ordinarios que gravan a los contribuyentes.

Con el objeto de facilitar la comprensión e interpretar acertadamente sus disposiciones, es necesario hacer un breve recuento histórico de sus antecedentes y de las causas que dieron origen a su incorporación en el texto legal. Al ser elaborada la Ley de Hidrocarburos del año 1942 se tuvo en mente que la regalía del 16-2/3% establecida en ella para la Nación, representaría para ésta una participación en los beneficios de la industria petrolera, equivalente a casi un 50% de los que obtendrían las empresas explotadoras. Aun en esa oportunidad, se previó que esta proporción quedaría alterada al aumentar el valor mercantil del petróleo, y como medio de restablecer el equilibrio entre la Nación y las empresas, sugirieron los señores Hoover & Curtis, asesores técnicos del Gobierno, que podría entonces emplearse como correctivo al impuesto sobre la renta. La previsión fué muy adecuada; pues el valor mercantil del petróleo comenzó a subir y se rompió al poco tiempo la relación proporcional existente entre los beneficios que correspondían a la Nación y los que realizaban las compañías petroleras.

Con el objeto de restablecer el equilibrio alterado, el Gobierno Nacional decretó en el año de 1946 un impuesto extraordinario que sería cobrado por una sola vez sobre las rentas superiores a Bs. 800.000,00, entre las cuales ocupaban el lugar predominante las percibidas por las empresas petroleras. Es evidente que esta solución era de naturaleza transitoria, posteriormente,

a fines del mismo año, propuso el Poder Ejecutivo a la Asamblea Nacional Constituyente una reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta aumentando las tarifas del impuesto complementario progresivo para las rentas superiores a Bs. 380.000,00. En la Exposición de Motivos de dicha reforma se expresó de manera categórica que uno de los objetivos que ella perseguía era igualar la participación de la Nación con la de las empresas en los beneficios de la industria petrolera. La reforma propuesta fue aprobada y se promulgó una nueva Ley reformada de Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, la solución definitiva a este problema no vino a quedar establecido, sino en la Ley de Impuesto sobre la Renta del 12 de noviembre de 1948, que creó el impuesto adicional. Ya no se trataba de solucionar el problema como en las oportunidades anteriores ,aumentando las ratas del impuesto aplicables a todos los contribuyentes, sino que se creó un impuesto adicional para los contribuyentes que obtuvieren beneficios provenientes de la minería o de hidrocarburos con el deliberado propósito de equiparar los beneficios de la Nación con los de estos contribuyentes.

II.—Fundamento del Impuesto Adicional:

Como se expuso anteriormente, este impuesto fué creado por la necesidad de que la Nación participara en una forma más equitativa en los beneficios derivados de la explotación de los recursos naturales de su subsuelo. Tratándose de una explotación de recursos naturales no renovables, propiedad de la Nación, era justo que el Estado en defensa de los intereses de la colectividad nacional, tratara dentro de normas razonables y justas, de obtener una participación mayor que compensara gradualmente el agotamiento paulatino de su subsuelo, en virtud de esas actividades industriales relativas a la minería e hidrocarburos. Se pensó, con justo criterio, que la posición justa tendría que ser la de la participación, por lo menos, en partes iguales entre este tipo de industrias y el Estado. De allí surgió la idea de la sociedad con el 50% en estos beneficios, utilizando como vehículo para llevarla a la práctica, la Ley de Impuesto sobre la Renta, que permitía en forma técnica y relativamente sencilla, coordinar todos los detalles necesarios para lograr tal fin.

La exposición de motivos de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, al referirse al impuesto adicional, expresa: “Se ha creído necesario dejar vigente el sistema del impuesto adicional como un mecanismo especial que debe seguir operando sobre la industria extractiva de la minería o de hi-

drocarburos, incluyendo regalías y otras participaciones del mismo origen, como una forma de asegurar una participación mínima del 50% por parte del Estado en las utilidades de esos contribuyentes, aunque es sabido que, el impuesto adicional se causa excepcionalmente, ya que en la mayoría de los casos la aplicación de la tarifa progresiva lo hace inoperante”.

III.—Ingresos computables para el Impuesto Adicional:

Como lo establece el Artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los ingresos computables para los efectos del impuesto adicional, están constituidos por aquellos provenientes de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas, como el transporte y la refinación, y aquellos derivados de regalías y participaciones del mismo origen, así como los provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones.

Como se observa, fundamentalmente, desde el punto de vista de su naturaleza, existen dos clases de ingresos: los derivados de la explotación directa de minas e hidrocarburos y actividades conexas, y los que provienen de la explotación de regalías y de la cesión de las mismas.

A) Naturaleza de los ingresos derivados de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas, como la Refinación y el Transporte:

El carácter de estos ingresos lo encontramos en la Ley de Minas y en la Ley de Hidrocarburos, que acoge el sistema dominial para las minas e hidrocarburos que se encuentran en el subsuelo del territorio nacional.

Como es sabido, el sistema dominial atribuye al Estado la propiedad de las minas e hidrocarburos, razón por la cual, éstas pueden ser explotadas directamente por él, a través de contratos de servicio, u otorgarlas en concesión para que sean explotadas por terceros. Siendo la Nación única propietaria de los minerales e hidrocarburos que yacen en el subsuelo del territorio venezolano, los ingresos derivados de su explotación, vienen a constituir ingresos patrimoniales del Estado.

En lo que se refiere a los ingresos provenientes de las actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, se consideran patrimoniales del Estado, en tanto sean percibidos por sujetos titulares de concesiones de explotación de minas e hidrocarburos; porque los ingresos que provienen

de las actividades de refinación, por una parte, específicamente, no configuran ingresos patrimoniales del Estado, sino, la remuneración que perciben las empresas por la transformación del mineral o del petróleo crudo; y lo mismo podría decirse en relación al transporte, los ingresos percibidos por este concepto, constituyen una remuneración al servicio prestado. Estas actividades, como se observa, no tienen, desde el punto de vista de su naturaleza, ninguna conexión con los bienes patrimoniales del Estado, pero que por su estrecha vinculación con las actividades de explotación petrolera o minera, cuando ambas son realizadas por el mismo sujeto, y, constituyendo las actividades de explotación el objeto principal de la empresa, el legislador las confunde y les atribuye el mismo carácter, la misma naturaleza; pero cuando las actividades de refinación o transporte que producen los ingresos, son realizadas por sujetos distintos a los que se dedican a tales explotaciones, la Ley les atribuye un régimen impositivo diferente, y los trata de acuerdo a su naturaleza específica. (Parágrafo primero, Artículo 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

B) *Naturaleza de los ingresos derivados de regalías petroleras y mineras, y de su enajenación:*

La doctrina y la costumbre unánimemente aceptan que la regalía es un concepto aplicado al precio del arrendamiento de bienes que están destinados a perecer paulatinamente por el uso que de ellos se haga. (Manuel Alvarado).

La Exposición de Motivos de la primitiva Ley de Impuesto sobre la Renta, a título enunciativo, expresa: “Las regalías provenientes de la cesión de ciertos derechos como patentes de invención, derechos de autor, concesiones mineras y de hidrocarburos, y de explotación de productos naturales; el Reglamento la describe, al exponer: “Las regalías o participaciones análogas, o sea, toda cantidad recibida en dinero o en especie y fijada en relación a una unidad de producción, de venta o de explotación, cualquiera que sea su denominación en el contrato”.

De conformidad con lo expuesto, se concluye que la existencia de una regalía está condicionada a la existencia previa de derechos sobre bienes destinados a perecer lentamente, por el uso que de ellos se haga, derechos que pueden versar sobre una patente de invención, derechos de autor, derechos sobre concesiones mineras y de hidrocarburos, etc.; en segundo lugar que los derechos hayan sido cedidos a un tercero y se acuerde a favor del

cedente, una cantidad en dinero o en especie, fijada en relación a una unidad de producción, de venta, o de explotación.

De todo lo dicho se desprende, que para que pueda surgir la figura de la regalía petrolera o minera, necesariamente su titular originario tuvo que haber cedido un derecho que tenía sobre una concesión petrolera o minera, y asimismo, la cantidad a recibir por tal concepto, será más elevada a medida que aumente la extracción del mineral o del petróleo; de lo que se colige que la causa mediata de la regalía, es la explotación directa de minerales o hidrocarburos, mientras que la causa inmediata está centrada en el contrato que le dió origen; por tal razón, los ingresos derivados de las regalías petroleras y mineras tienen un carácter contractual, aunque la determinación de su mayor o menor valor dependa del número de unidades explotadas, producidas o vendidas.

La razón que indujo al legislador a establecer el mismo régimen impositivo para los perceptores de ingresos provenientes de regalías, que para los que los obtienen de la explotación directa de minas e hidrocarburos, es explicable, ya que ambos ingresos tienen un mismo origen, la explotación de propiedades del Estado no renovables, pero con la diferencia, de que la regalía tiene su origen inmediato en un contrato que privó a su titular del derecho a ejercer la explotación por sus propios medios, convirtiendo los ingresos en una renta perezosa, que constituye una carga para el que realiza la explotación directa.

Este ha sido el criterio sostenido por los Tribunales de la República, cuando en sentencia No. 456 de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta de fecha 30 de marzo de 1954 deja asentado, que la regalía petrolera es un derecho desvinculado de la concesión petrolera de la cual deriva sus proventos, pues la regalía es el resultado de un contrato privado entre las partes en virtud del cual, el cesionario se desprende en favor del cedente de una parte del producto de su explotación, bien sea en especie o en dinero.

C) En cuanto a la cesión de regalías, es evidente, que los ingresos que puedan derivarse de ella, tienen un carácter contractual.

IV.—Sujetos del Impuesto Adicional:

El impuesto adicional grava a los contribuyentes que obtengan en Venezuela ingresos derivados de la industria extractiva de la minería o de hi-

drocarburos, bien realicen por sí mismo la explotación o reciban regalías u otras participaciones del mismo origen, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, si después de haberse deducido el impuesto determinado conforme a la Tarifa "B", menos las rebajas previstas en los Títulos subsiguientes de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la renta restante excede de la suma de los impuestos causados por razón de las actividades o de los bienes productores de rentas.

La Ley considera como un solo contribuyente para el Impuesto Adicional, todo grupo de empresas controladas por los mismos intereses, siempre que alguna de ellas por sí sola esté sujeta al mencionado impuesto. El control por parte de un mismo interés, fusiona, a los efectos de este impuesto, a empresas con personalidad jurídica distinta. Bastaría que una de ellas estuviese dentro de las previsiones de la Ley, aún cuando no llegare individualmente a pagar impuesto adicional en virtud de las exenciones temporales, para que tuviese lugar la consolidación. Esta abarca no sólo las rentas sino también los gastos, así como los elementos constitutivos del patrimonio de cada empresa y los impuestos que deben computarse para determinar el excedente gravable.

Como en determinadas circunstancias, pudiere no ser equitativa la consolidación convirtiéndose en una traba a nuevas inversiones de interés para la Nación, el legislador faculta al Ejecutivo Nacional, a solicitud del contribuyente o de oficio, para excluir de dicha consolidación a una o varias empresas del grupo cuando existan motivos justificados para ello. Igualmente se faculta al Ejecutivo Nacional para excluir ingresos provenientes de empresas no controladas. (Art. 78).

No está sujeto al impuesto adicional el contribuyente que obtenga ingresos de actividades conexas con la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, tales como la refinación y el transporte, si su titular no efectúa la explotación de la mina o del yacimiento petrolífero, a menos que deba consolidarse con otra empresa sujeta al impuesto adicional. (Art. 79, Parágrafo primero).

De manera que de acuerdo con lo expuesto, son susceptibles de constituirse en sujetos del impuesto adicional:

- 1) Las personas jurídicas o comunidades que se dedican a la explotación de minas o hidrocarburos;

- 2) Las personas jurídicas o comunidades, que sin ser explotadoras de minas o hidrocarburos, obtengan enriquecimientos por concepto de regalías y otras participaciones del mismo origen, así como los provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones;
- 3) Los conjuntos económicos, cuando estén controlados por los mismos intereses y alguno de los entes que lo forman, se dedique a la explotación de minas o de hidrocarburos; y
- 4) Las personas naturales, en los casos de que obtengan ingresos derivados de la explotación de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, regalías u otras participaciones del mismo origen, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones.

V.—Materia Gravable:

La materia gravable con el impuesto adicional, está constituida por el excedente de la renta líquida o neta, determinada conforme al Título III de la Ley, incluidas las rebajas de impuesto, sobre la suma de los impuestos causados durante el ejercicio por razón de las actividades o de los bienes productores de rentas; o sea, a la renta neta determinada para los efectos del impuesto progresivo, se les resta el impuesto progresivo que se haya causado durante el ejercicio, y a la diferencia que es la renta neta restante, se le deducen los impuestos causados durante el ejercicio; el remanente estará constituido por el excedente gravable.

A causa del fundamento y características de este impuesto, la renta neta para la determinación del excedente gravable en las personas jurídicas o comunidades que se dedican a actividades de explotación, puede ser diferente a la renta neta que sirve de base al impuesto global progresivo, pues, estas empresas han alcanzado un gran desarrollo desde el punto de vista mundial, y debido a su organización vertical y a su gran poderío económico y financiero, son susceptibles de percibir ingresos o de realizar gastos extraterritoriales relacionados con operaciones en Venezuela, así como percibir ingresos que tampoco son computables para la detreminación del enriquecimiento gravable con la tarifa progresiva, pero que sí lo son para los efectos del impuesto adicional.

VI.—Determinación de la Renta Neta de las Personas Jurídicas o Comunidades proveniente de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas.

Para obtener el enriquecimiento neto sujeto al impuesto adicional en este tipo de contribuyentes, deben incluirse todos los ingresos, cualquiera que sea su origen, inclusive, aquellos que provienen de actividades conexas como la refinación y el transporte, las regalías y otras participaciones del mismo origen y los ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, y aun, los que estén exentos del impuesto global progresivo, como serían los obtenidos en el exterior y los dividendos recibidos de compañías. Pero los ingresos obtenidos en el exterior sólo son objeto del gravamen cuando están relacionados con las operaciones realizadas en Venezuela y los dividendos, cuando la compañía de la cual provienen no ha pagado impuesto adicional sobre las utilidades que los originaron. En este sentido, son computables para la determinación de la renta neta, tanto los dividendos o participaciones provenientes de personas jurídicas o comunidades que deriven sus ingresos de actividades de explotación de minas o hidrocarburos que no hayan sido objeto de este tributo, como los recibidos de otros sujetos que deriven sus ingresos de otros tipos de actividades. Es lo que se desprende del contenido del Título VIII, Capítulo II, Artículo 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando expresa: “A los efectos de este impuesto se entenderá por renta neta la determinada conforme a los Títulos precedentes de esta Ley, pero incluidos los ingresos no gravables...”. “...Los dividendos recibidos de compañías que no estén gravadas con el impuesto adicional se incluirán para la determinación de la renta neta.”...

Por otra parte, para obtener la renta neta a los efectos del impuesto adicional, se permite la deducción de egresos que la Ley no acepta en el Título III, con la condición de que sean normales y necesarios para la producción del enriquecimiento, tales como gastos hechos en el exterior aplicables a operaciones realizadas en Venezuela, gastos efectuados para la obtención de las rentas comprendidas en el Título III de la Ley, en particular la amortización del costo de obtención de regalías y otras participaciones gravadas con el impuesto adicional. La Ley permite además, la deducción de los cargos para proveer reservas destinadas a gastos futuros normales y necesarios, en el entendido de que deberán incluirse como ingresos si se les da otro destino o cuando se deduzcan a los fines de la determinación del enriquecimiento gravable conforme al Título III. Por razones evidentes, no es deducible el propio impuesto adicional ni los impuestos sobre la renta

pagados en el exterior (causados), de lo contrario no se alcanzaría el objetivo para el que fué creado este gravamen.

A) *Primer supuesto: Cómputo para la determinación de la renta neta de las empresas explotadoras de minas o hidrocarburos:*

Imaginemos una empresa que obtenga los resultados siguientes:

1) Renta neta determinada a los efectos del Impuesto progresivo	Bs. 650.000.000,00
2) Dividendos no gravados con el impuesto adicional	Bs. 4.000.000,00
3) Ingresos ganados en el exterior pero relacionados con las actividades de la empresa en Venezuela ..	Bs. 150.000.000,00
4) Cargos efectuados en ejercicios anteriores para proveer reservas destinadas a gastos futuros normales y necesarios y se les dió otro destino o se dedujeron a los fines de la determinación del enriquecimiento gravable conforme al Título III	Bs. 151.000.000,00
5) Egresos normales y necesarios no deducibles para los efectos de la determinación del enriquecimiento neto para los fines del impuesto progresivo, relacionados y aplicables a operaciones en Venezuela	Bs. 4.000.000,00
6) Cargos para proveer reservas para gastos futuros normales y necesarios para producir la renta ..	Bs. 1.000.000,00
7) Impuesto sobre la renta causado (Progresivo) ..	Bs. 334.994.000,00
8) Impuesto de explotación (Royalty)	Bs. 35.006.000,00
9) Otros impuestos	Bs. 5.000.000,00

B) *Procedimiento para la Determinación:*

1) Renta neta determinada a los efectos del impuesto progresivo	Bs. 650.000.000,00
---	--------------------

Más otros ingresos:

2) Dividendos no gravados con el impuesto adicional	Bs. 4.000.000,00
---	------------------

3) Ingresos ganados en el exterior, pero relacionados con las operaciones de la empresa en Venezuela	Bs. 150.000.000,00	
4) Cargos efectuados en ejercicios anteriores para proveer reservas destinadas a gastos futuros normales y necesarios y se les dio otro destino o se dedujeron a los fines de la determinación de la renta neta gravable conforme al Título III de la Ley ..	Bs. 151.000.000,00	
		<hr/>
Total otros ingresos no gravables conforme al Título III ..		Bs. 305.000.000,00
		<hr/>
Total ingresos computables para el impuesto adicional		Bs. 955.000.000,00

Menos otros egresos:

5) Egresos normales y necesarios no deducibles para los efectos de la determinación de la renta neta para los fines del impuesto progresivo, relacionados y aplicables a operaciones en Venezuela	Bs. 4.000.000,00	
6) Cargos para proveer reservas para gastos futuros normales y necesarios para producir la renta	Bs. 1.000.000,00	
		<hr/>
Total otros egresos no deducibles según Título III	Bs. 5.000.000,00	
		<hr/>
Total renta neta para los efectos del Impuesto Adicional		Bs. 950.000.000,00
		<hr/>
		<hr/>

VII. —Determinación de la Renta Neta obtenida por los Conjuntos Económicos:

En este caso, es necesario consolidar las rentas, los otros ingresos y los otros egresos de cada uno de los entes que forman el sujeto para los efectos del impuesto adicional, y se procede en la misma forma que para una empresa individual.

VIII.—Determinación de la Renta Neta de las personas jurídicas o comunidades que no obtienen sus enriquecimientos de la explotación de minas o hidrocarburos, ni de la compra de tales minerales y sus derivados para la exportación, y de las personas naturales:

Para las personas o comunidades que perciban regalías petroleras o mineras u otras participaciones del mismo origen, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, el tratamiento fiscal es distinto al de las empresas explotadoras en el sentido de que sólo se toma en cuenta, a los efectos de este impuesto, la renta producida por dichos bienes o actividades, separándolas de las demás rentas obtenidas por las citadas contribuyentes. La razón es que en estos casos, el legislador sólo está interesado en gravar aquellos enriquecimientos derivados o que tengan relación con la explotación minera o petrolera, por tratarse de ingresos relacionados con los recursos naturales no renovables que son propiedad de la Nación.

En cuanto a las personas naturales, la Ley establece el mismo régimen de separación de las rentas, pero en este caso es indiferente que la renta provenga de actividades de explotación de minerales o hidrocarburos; o sea, como el contribuyente (Artículo 80, Paráfrago primero), es susceptible de percibir ingresos de la explotación directa de minas o hidrocarburos, y también de las actividades conexas y derivadas, la renta neta para los fines del impuesto adicional, sólo estará constituida por la determinada conforme a las normas del Título III de la Ley, o lo que es lo mismo, de la renta neta global obtenida por el contribuyente, se excluirán los enriquecimientos gravables conforme a los Títulos II y IV de la Ley.

Para determinar la renta neta de las personas o comunidades sujetas a este gravamen por las regalías y otras participaciones derivadas de la explotación extractiva de la minería o de hidrocarburos, se admitirán las mismas deducciones que a las empresas explotadoras, en cuanto les sean aplicables, o sea, como esos sujetos pueden estar gravados con distintas tarifas, para

los efectos del impuesto adicional sólo se tomará en cuenta los enriquecimientos que tributan de conformidad con las normas del Título III, y por esa razón, sólo procederán las deducciones relacionadas con dichos enriquecimientos.

A) Segundo supuesto: *Cómputo para la determinación de la renta neta de las personas jurídicas o comunidades no explotadoras y personas naturales:*

En la hipótesis de que un sujeto del impuesto adicional no dedicado a la explotación de minas ni de hidrocarburos, obtuviese en un determinado ejercicio, los siguientes resultados:

Primer Caso: Renta neta global Bs. 200.000,00 discriminada así:

- 1) Enriquecimientos computables conforme al Título II Bs. 100.000,00
- 2) Enriquecimientos computables conforme al Título III Bs. 80.000,00
- 3) Enriquecimientos computables conforme al Título IV Bs. 20.000,00
- 4) Impuestos causados, excluyendo el impuesto sobre la renta:
 - a) Correspondientes a la renta del
Título II Bs. 10.000,00
 - b) Correspondientes a la renta del
Título III Bs. 8.000,00
 - c) Correspondientes a la renta del
Título IV Bs. 2.000,00 Bs. 20.000,00
- 5) Impuesto sobre la renta, discriminado así:
 - a) Correspondiente a la renta neta
del Título III Bs. 16.000,00
 - b) Correspondiente a la renta neta
del Título II Bs. 23.000,00

c) Correspondiente a la renta neta del Título IV	Bs. 2.900,00	Bs. 41.900,00
--	--------------	---------------

Segundo Caso: Si en vez de tener rentas en el Título II lo que tiene es una pérdida de Bs. 80.000,00

Tercer Caso: Si en vez de tener rentas en el Título IV, lo que tiene es una pérdida de Bs. 180.000,00

Procedimiento para determinar la renta:

De acuerdo con el principio de la separación de la renta, consagrado por el párrafo segundo del Artículo 79 de la Ley, la renta neta para los efectos del impuesto adicional, es de Bs. 80.000,00, que es la gravable conforme al Título III de la Ley.

En cuanto al segundo caso, aunque por efectos de la compensación de pérdidas del ejercicio, el contribuyente sólo está obligado a pagar el impuesto progresivo por las rentas del Título IV, sin embargo, en virtud del mismo principio de la separación de rentas, estaría sujeto al impuesto adicional, cuya renta neta es de Bs. 80.000,00.

En lo que se refiere al tercer caso, igualmente, la renta neta para los efectos del impuesto adicional, es de Bs. 80.000,00, aunque el contribuyente no está sujeto al pago del impuesto progresivo, por efectos de la compensación de pérdidas del ejercicio.

IX.—Determinación de la Renta Neta Restante: explotadoras de minas o hidrocarburos:

Para determinar la renta neta restante, se deducirá de la renta neta, el impuesto sobre la renta causado durante el ejercicio, por la obtención de los enriquecimientos que tributan conforme al Título III de la Ley, con exclusión de aquellos obtenidos por los sujetos que se dedican a la compra de minerales o hidrocarburos y sus derivados para la exportación.

Procedimiento:

De conformidad con los cálculos efectuados en el primer supuesto, la renta neta para los efectos del Impuesto adicional es de Bs. 950.000.000,00
que deduciéndole el impuesto sobre la renta que es de Bs. 334.994.000,00
resultaría una Renta Neta restante de Bs. 615.006.000,00

Determinación de la Renta Neta Restante: sujetos no dedicados a la explotación de minas o de hidrocarburos:

En el primer caso del segundo supuesto, la renta neta es de Bs. 80.000,00
que al deducirle el impuesto sobre la renta causado, la diferencia viene a representar la renta neta restante, o sea, menos Bs. 16.000,00
Renta Neta Restante Bs. 64.000,00

Tanto en el segundo caso como en el tercero del segundo supuesto, la renta neta es de Bs. 80.000,00, y se confunde con la renta neta restante, puesto que no se causó impuesto sobre la renta, imputable a la renta del Título III.

X.—Determinación del Gravamen a las personas jurídicas que obtienen sus enriquecimientos de la explotación de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos:

Una vez determinada la renta neta restante, se restará de ella el monto de los impuestos causados durante el año por razón de las actividades de la industria o por motivo de los bienes productores de rentas, aun cuando sean capitalizados, con el objeto de determinar el excedente gravable con el impuesto adicional.

El monto a deducir estará integrado por todos los impuestos nacionales, estatales y municipales, con excepción del impuesto adicional y los impuestos

de exploración e inicial de explotación, pues, éstos últimos constituyen el precio cobrado por el Estado por el otorgamiento de las concesiones. Igualmente, el legislador excluye las tasas, debido a su naturaleza y los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, ya que se trata de que la Nación obtenga por lo menos la mitad de la renta obtenido por el contribuyente. La Ley al agregar la deducción de los impuestos causados aun cuando hubiesen sido capitalizados, a primera vista, parece romper el equilibrio de la proporción mínima de 50 y 50%; pero no es así, puesto que cuando se capitalizan los impuestos, la renta neta aumenta en la misma cantidad que se ha capitalizado, y en el momento en que se efectúe la correspondiente amortización, no será deducible para el impuesto adicional. En relación a este punto, pienso que los contribuyentes, jamás tratarán de capitalizar los impuestos: primero, porque la amortización no sería deducible para los efectos del impuesto progresivo; y segundo, porque los impuestos de exploración e inicial de explotación son los únicos capitalizables, y no son deducibles para los fines del impuesto adicional, según disposición expresa del Artículo 80 de la Ley.

A los efectos de la determinación del excedente gravable, sólo son computables los impuestos que correspondan realmente al contribuyente; en consecuencia, no podrán ser incluidos en la suma de los impuestos causados por razón de las actividades del contribuyente durante el ejercicio, los impuestos pagados por cuenta de terceros. Asimismo, los impuestos pagados por terceros y cargados al contribuyente, deberán ser incluidos.

Cuando el impuesto de explotación (regalías) establecido por la Ley de Hidrocarburos haya sido pagado en especie, su monto se calculará conforme a lo previsto por los Artículos 41, 42 y 50 de dicha Ley.

Los gastos para proveer reservas destinadas a gastos futuros normales y necesarios deben ser establecidos, a los fines de la deducción, conforme a una estimación razonable del monto y probabilidad de dichos gastos. Asimismo, cuando dichas reservas requieran ajustes, los correspondientes abonos o cargos se considerarán como ingresos o gastos del ejercicio en que se efectúe el ajuste.

Luego de haber restado los impuestos causados, el excedente estará gravado con una tasa del 50% por ciento.

Cómputo de la Determinación del Excedente Gravable:

Siguiendo la secuencia del primer supuesto, encontramos que la renta restante es de Bs. 615.006.000,00 y para obtener el excedente gravable, se deben deducir los impuestos causados en el ejercicio, que de conformidad con el citado supuesto, son:

Impuesto sobre la Renta	Bs. 334.994.000,00
Impuesto de explotación (Regalías)	Bs. 35.006.000,00
Otros impuestos	Bs. 5.000.000,00

Total Impuestos Causados en el Ejercicio Bs. 375.000.000,00

EXCEDENTE GRAVABLE Bs. 240.006.000,00

Impuesto Adicional 50% Bs. 120.003.000,00

XI.—Determinación del gravamen a los sujetos del Impuesto Adicional que no realizan actividades de explotación:

En estos sujetos, el impuesto adicional se aplica sobre los enriquecimientos del Título III, aun cuando por efectos de las compensaciones de pérdidas sólo se hubieren causado impuestos por enriquecimientos comprendidos en los Títulos II ó IV de la Ley.

En relación al monto de los impuestos que debe restarse de la renta neta restante, para determinar el excedente gravable de las personas o comunidades que obtienen regalías y otras participaciones en la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, la Ley sólo admite los impuestos causados por tales conceptos, cuando no hayan realizado actividades (explotación) mineras o de hidrocarburos ni sean objeto de la consolidación prevista por el Artículo 78 de la Ley.

Cómputo de la determinación del excedente gravable:

..

Siguiendo la secuencia del segundo supuesto, encontramos que:

Según el primer caso, la renta neta restante es de Bs. 64.000,00

Y que los impuestos causados son:

Impuesto sobre la renta Título III	Bs. 16.000,00	
Otros impuestos Título III	Bs. 8.000,00	
	<hr/>	
Total impuestos causados		Bs. 24.000,00
		<hr/>
Excedente gravable con el 50%		Bs. 40.000,00
Impuesto adicional		Bs. 20.000,00
		<hr/>

Conforme el segundo y tercer supuesto, la renta neta restan-

te es de Bs. 80.000,00
y los impuestos causados son Bs. 8.000,00

Excedente gravable con el 50%	Bs. 72.000,00	
Impuesto adicional	Bs. 36.000,00	
	<hr/>	

XII.—Determinación de los beneficios de la empresa y de los impuestos percibidos por el Estado:

De acuerdo a los datos del primer supuesto, los resultados serían los siguiente:

Renta neta para los efectos del Impuesto Adicional	Bs. 950.000.000,00	
Más: Impuestos deducidos para determinar la renta neta para los efectos del impuesto progresivo:		
Impuesto de Explotación	Bs. 35.006.000,00	
Otros impuestos	Bs. 5.000.000,00	Bs. 40.006.000,00
	<hr/>	<hr/>
Total Rentas antes de pagar los Impuestos	Bs. 990.006.000,00	

Participación del Estado:

Impuesto progresivo sobre la renta	Bs. 334.994.000,00
Impuesto de explotación	Bs. 35.006.000,00
Otros impuestos	Bs. 5.000.000,00
Impuesto adicional	Bs. 120.003.000,00
Total participación del Estado	Bs. 495.003.000,00
<hr/>	
Participación de la contribuyente	Bs. 495.003.000,00
<hr/>	
<hr/>	

Como se observa por la demostración que precede, cuando se desee comprobar si en realidad el Estado percibe el 50% de los beneficios obtenidos por las empresas explotadoras de minas o de hidrocarburos, cuando éstas han sido sujetos del impuesto adicional, el procedimiento es el siguiente:

- 1) A la renta neta para los efectos del impuesto adicional, se le suman los impuestos deducidos para la determinación de la renta neta, que van a servir de base para el impuesto progresivo;
- 2) El producto así obtenido, representa el 100% de las rentas percibidas por la contribuyente antes de deducir los impuestos;
- 3) El 50% de este total, debe coincidir con el monto de los impuestos causados, incluyendo, naturalmente el impuesto adicional.

XIII.—Exención Temporal:

El Capítulo I del Título VIII de la Ley de Impuesto sobre la Renta, trae disposiciones destinadas a eximir del pago del impuesto adicional, total o parcialmente, a aquellos contribuyentes que por encontrarse en el período inicial de su explotación, no obtienen utilidades elevadas en relación a su capital invertido. Al efecto, el Artículo 77, párrafo primero establece: “Estarán exentos de este impuesto en los primeros cinco años, contados a partir del comienzo de la explotación o de la obtención original de la regalía o participación, los contribuyentes cuya renta neta, después de deducido el impuesto a que se contraen los Títulos precedentes de esta Ley, no exceda del diez (10%) por ciento del capital invertido por el contribuyente en la producción de la renta”. Para atenuar el inconveniente del salto, se ha establecido

un grado intermedio entre los que están exentos y aquellos cuyo excedente es totalmente gravable. Así, los contribuyentes cuya renta neta sea mayor del diez por ciento (10%) de su capital invertido pero no exceda del quince por ciento (15%), sólo estarán sujetos al impuesto adicional sobre la mitad del excedente de la renta sobre la suma de los impuestos causados durante el año gravable (Artículo 77, párrafo segundo).

Por capital invertido deberá entenderse la suma de todos los activos de la empresa, menos la suma de todos sus pasivos. En relación a los activos y pasivos que la empresa posea en el exterior, sólo deberán computarse aquellos que tengan relación con las operaciones realizadas en Venezuela. No deberán incluirse entre las obligaciones los préstamos y anticipos sin interés hechos por una empresa matriz filial o asociada al contribuyente, siempre que tales préstamos deban ser pagados de los rendimientos netos.

Para determinar el porcentaje que representa la renta neta con respecto al capital invertido, la Ley dispone que se tomará el promedio de su monto al principio y al fin del año gravable, con el objeto de establecer de ese modo la relación con el promedio del patrimonio que el contribuyente empleó en la producción de la renta durante todo el ejercicio.

Las personas o comunidades que no se dedican a la explotación, pero que obtienen regalías u otras participaciones del mismo origen, así como ingresos provenientes de la cesión de tales regalías y participaciones, no se les toma en cuenta sino la renta neta que de ellas se deriva, igual separación se hace a los efectos de la exención. La relación se establece entre la renta neta restante y el costo de la inversión que la produce, previa deducción de la suma correspondiente a la amortización sufrida por el derecho a la participación, calculada de acuerdo con las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Tercer Supuesto:

A) *Cómputo para determinar si una empresa dedicada a la explotación de minas o de hidrocarburos, que se encuentre dentro del término de los 5 años previstos por la Ley está exenta total o parcialmente del impuesto adicional.*

Imaginemos las siguientes situaciones:

- 1) La contribuyente inició el ejercicio con un capital invertido en la producción de la renta, de Bs. 5.000.000.000,00, y al finalizar el ejercicio, el capital alcanzó a la suma de Bs. 8.000.000.000,00.

- 2) Capital inicial Bs. 4.000.000.000,00, capital al finalizar el ejercicio Bs. 6.000.000.000,00.
- 3) Capital inicial Bs. 3.000.000.000,00, capital final Bs. 4.000.000.000,00.

Determinación del Capital invertido para los efectos de la Exención:

El capital invertido para los efectos de la exención, está formado por el promedio de su monto al principio y al final del año gravable (Artículo 77 Parágrafo segundo de la Ley), o sea:

Primera situación:

El capital invertido es igual a Bs. 5.000.000.000,00 más Bs. 8.000.000.000,00 dividido entre dos, o sea Bs. 6.500.000.000,00.

Segunda situación:

Bs. 4.000.000.000,00 más Bs. 6.000.000.000,00 dividido entre dos o sea Bs. 5.000.000.000,00; y

Bs. 3.000.000.000,00 más Bs. 4.000.000.000,00 dividido entre dos o sea Bs. 3.500.000.000,00.

Ahora bien, el Artículo 77 de la Ley, en sus párrafos primero y segundo, establece: Parágrafo primero: Estarán exentos del impuesto adicional en los primeros 5 años, contados a partir del comienzo de la explotación o de la obtención original de la regalía o participación, los contribuyentes cuya *renta neta restante*, no exceda del diez por ciento del capital invertido por el contribuyente en la producción de la renta; y el parágrafo segundo, para evitar el inconveniente del salto, establece que cuando la *renta neta restante* fuere mayor de diez por ciento y no excediere del quince por ciento del capital invertido, sólo estará sujeta a este impuesto la mitad del excedente gravable.

Siguiendo la secuencia del primer supuesto, encontramos que la renta neta restante es de Bs. 615.006.000,00 y el excedente gravable de Bs. 240.006.000,00, para determinar si dicho excedente está exento parcial o totalmente, o si por el contrario, está sujeto al impuesto en su totalidad, debemos determinar la relación entre la renta neta restante y el capital invertido en la producción de

la renta, obtener el monto de la relación y compararlo con los porcentajes establecidos por la Ley; así tenemos:

Primera situación:

$$\frac{\text{Renta neta restante Bs. 615.006.000,00} \times 100}{\text{Capital invertido Bs. 6.500.000.000,00}} = \text{Relación } 9,4\%$$

Como se observa, la relación que existe entre la renta neta restante y el capital invertido es de aproximadamente, un 9,4%, que al compararlo con el porcentaje mínimo establecido por la Ley, se comprueba que la contribuyente no está sujeta al impuesto adicional.

Segunda situación:

$$\frac{\text{Renta neta restante Bs. 615.006.000,00} \times 100}{\text{Capital invertido Bs. 5.000.000.000,00}} = \text{Relación } 12,3\%$$

En este caso, la relación que existe entre la renta neta restante y el capital invertido es aproximadamente del 12,3%, que como se evidencia, excede del 10%, pero no es superior al 15%, razón por la cual, sólo estará sujeta a este impuesto de 50%, la mitad del excedente gravable, o sea Bs. 120.003.000,00.

Tercera situación:

$$\frac{\text{Renta neta restante Bs. 615.006.000,00} \times 100}{\text{Capital invertido Bs. 3.500.000.000,00}} = \text{Relación } 17,5\%$$

La relación, en este caso, entre la renta neta restante y el capital invertido excede del 15%, por lo que el contribuyente no gozará de la citada exención, y en consecuencia, el excedente de Bs. 240.006.000,00 estará gravado en su totalidad con el 50%.

Octubre de 1967.

Sentencias - 1 al 3

1.—Nº 339.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (CASO: C. A. MATERIALES DE CEMENTO).—PONENTE, EL PRESIDENTE, DR. P. E. DOMINGUEZ SANCHEZ.—DE 4-4-67.—PERENCION DE INSTANCIA.

PERENCION: EFECTOS

"Ahora bien, el último acto de procedimiento practicado en el presente juicio tuvo lugar el día 29 de enero de 1960, fecha en que el Dr. Eduardo López Vivas, con el doble carácter de Consultor Jurídico en el respectivo Departamento de la Contraloría de la Nación y sustituto del ciudadano Procurador de la Nación, alegó en el presente juicio la perención de la instancia; de modo que a partir de la citada fecha 29 de enero de 1960 hasta el 28 de febrero de 1967, en que se produjo nueva solicitud de declaratoria de perención, no se ha ejecutado en el presente juicio ningún acto de procedimiento y ha transcurrido en consecuencia un lapso que excede del término de tres años requeridos por el citado artículo 201 del Código de Procedimiento Civil para que opere la perención de pleno derecho. De lo expuesto el Tribunal concluye que la solicitud de perención de la instancia en este proceso, es procedente; así lo declara.

Y en cuanto respecta a los efectos de tal declaratoria sobre el reparo formulado por la antiguamente denominada Contraloría de la Nación, el Tribunal observa:

El artículo 204 del Código de Procedimiento Civil determina los efectos de la perención, al establecer textualmente que:

"La perención no extingue la acción, ni los efectos de las decisiones dictadas, ni las pruebas que resulten de los autos, pero hace nulo el procedimiento".

"Cuando el juicio en que se verifique la perención se halle en apelación, la sentencia apelada quedará con fuerza de cosa juzgada".

La norma procedimental transcrita contempla pues dos situaciones diferentes en cuanto a los efectos jurídicos de la perención de la instancia según ésta se opere estando o no el juicio en ape-

lación. En el primer supuesto, o sea, cuando la perención se realiza en causa en estado de apelación, la decisión apelada queda con fuerza de cosa juzgada, por lo que en realidad lo que perime no es tanto la instancia sino el recurso de alzada.

En el segundo supuesto, o sea, cuando la perención se consuma en una causa que no se halla en apelación, el actor conserva su derecho a deducir nuevamente su acción cuando a bien lo tenga, salvo el caso de retardo perjudicial previsto en la Ley o salvo el caso de que impedimentos legales le vedan la posibilidad de reconocer el proceso; igualmente el actor conserva el derecho de aprovechar los efectos de las decisiones interlocutorias dictadas y de las pruebas evacuadas. Pero para el cabal ejercicio de estos derechos el demandante tiene necesariamente que iniciar un nuevo procedimiento, vale decir, recomenzar la instancia mediante el impulso procesal de una nueva demanda, pues la instancia perimida queda sin validez como consecuencia de la nulidad decretada por el propio legislador.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la perención se ha consumado y declarado en juicio deferido a la competencia de este Tribunal, en virtud de apelación propuesta contra reparo resultante de decisión administrativa dictada por la antigua Contraloría de la Nación, a cuyos fines la Ley establece un término perentorio de diez días, por lo cual ninguna eficacia jurídica puede

atribuirse al recurso de apelación oportunamente interpuesto contra el reparo impugnado, pues los efectos de la perención de la instancia conllevan la nulidad de todos los actos de procedimiento, salvo las excepciones expresamente hechas por el legislador, entre las cuales no figura, ni podría figurar sin que se incurriera en una contradicción procesal, la demanda o apelación, pues entonces no habría propiamente una nueva instancia sino la prosecución de una instancia ya comenzada y parcialmente anulada, lo cual no corresponde a la institución de perención en nuestro ordenamiento adjetivo. La apelación contra dicho reparo hay que tenerla como nunca interpuesta pues la perención borró su existencia junto con la de los demás actos del proceso, salvo las pruebas evacuadas y las decisiones interlocutorias dictadas.

No sería este el único caso en que la perención de la instancia de un juicio en primer grado jurisdiccional ενεve o extinga indirectamente la vida de la acción. Borjas trae a colación a tal respecto los casos de prescripción de la acción ejercida como consecuencia indirecta de la nulidad de la citación a juicio del demandado que la había interrumpido, y los de las acciones interdictales que, como no pueden ser propuestas "sino dentro del año siguiente al hecho motivo de la querrela, si llega a perimir la instancia en que se las intenta no podrían volverse a proponer, pues el año dentro del cual pueden serlo fenecerá mientras corre el trienio ne-

cesario para que se verifique la perención".

Es de observar que soluciones legislativas de países extranjeros de avanzado desarrollo en la sistemática del Derecho adjetivo, han acogido en sus ordenamientos contencioso-administrativos el principio de imprimirle firmeza a la decisión administrativa que ha sido objeto de un juicio en que se realice la perención de la instancia, aún en el primer grado de la jurisdicción.

Por lo expuesto, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara perimida la instancia en el presente juicio, e igualmente declara que el expresado reparo adquiere en tal virtud fuerza de acto administrativo definitivamente firme y puede ser cobrado ejecutivamente mediante la respectiva planilla de liquidación".

2.—Nº 340.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, DR. JOSE LUIS ALBORNOZ O. (CASO: ETERNIT VENEZOLANA S. A.).—DE 10-4-67.—SIN LUGAR APELACION.

REBAJA POR INVERSIONES

"El Reparó de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República se fundamentó en el tercer aparte del Parágrafo 4º del artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio declarado por la compañía (1º-10-59 a 30-9-60), considerando la reparante que cuando esa disposición legal dice: "... se deducirán del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones del ejercicio..." se refiere a la de depreciación general aplicada por el contribuyente en el año que declara a todos los activos empleados en la industria.

La apelante disiente de esa interpretación y es su opinión de que las depreciaciones del ejercicio se refieren solamente a aquellas que están relacionadas con y son aplicables a la inversión del ejercicio.

Como se ve, el punto de disidencia entre las dos tesis se concreta a dilucidar cuál es la correcta interpretación de la norma mencionada, o sea, esclarecer si la deducción a que ella alude, comprende el valor de toda la depreciación asignada en el año declarado a todos los activos de la empresa o si sólo lo vinculado a los nuevos activos adquiridos en el año.

Este problema ha sido planteado en anteriores oportunidades ante este Tribunal y ante la Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa. En efecto podemos leer en la Sentencia de este alto organismo judicial, de fecha 10-6-63, lo siguiente: "No fue sino en la Ley de Reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de diciembre de 1946, cuando apareció consagrado en el artículo 28, Parágrafo Primero, el desgravamen fiscal comentado para las rentas superiores a 14 millones de bolívares. Sin embargo, como allí no se estableció un mecanismo preciso para determinar las inversiones que gozarían de este beneficio, se incurrió en la confusión de creer que era el establecido por el artículo 11 ejusdem".

"Ahora bien, esta confusión, vino a ser definitivamente disipada, de manera expresa, por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958. En efecto, su artículo 38 (equivalente al 28 de las leyes anteriores), a la vez que modificaba las tarifas relativas al desgravamen, ratificó dicho desgravamen o rebaja en favor "del costo de las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción", pero lo aclaró, definitivamente, en el nuevo Parágrafo Segundo, al establecer que "para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país..., se deducirán del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones del ejercicio y no se tomarán en cuenta las inversiones deducidas conforme al ordinal 7º del Artículo 12".

Y más adelante se asienta: "La Ley de 1958 dice que "para determinar el monto de las inversiones efectuadas en el país..., se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio...", esto es, ordena expresamente deducir los "retiros" y "depreciaciones" (del ejercicio), que no lo ordenaba la Ley aplicable al caso sub judice. Sin embargo, en cuanto a los retiros, el mismo Tribunal ha venido considerando, con especial acierto sin duda, que ellos deben deducirse, pese a la omisión de su referencia expresa en la legislación anterior, por entender, ciertamente, que las inversiones en ellos no responden al concepto —económico y legal— de expansión en los medios de producción de la empresa; pero, en cambio, y precisamente con base en la misma omisión de esta referencia expresa en tal legislación, subsanada en la reforma de ésta, establece la recurrida que las "depreciaciones" no son deducibles. Hay evidente inconsecuencia en el razonamiento. Si la omisión, en la legislación aplicable al caso de autos, de la referencia a los "retiros" no fué óbice legal alguno para que los sentenciadores de la Primera Instancia se pronunciaran por la deducción de los mismos, tampoco habría de serlo para que también se pronunciaran, en igual sentido, respecto de las "depreciaciones". O, a la inversa, si la referencia expresa a éstas en la legislación posterior constituyó el óbice legal para que ellos mismos excluyeran las "depreciaciones" ha debido serlo también para excluir, "depreciaciones", por considerar que su mención ex-

presa en la legislación posterior significaba "cambiar el criterio acogido anteriormente en la Ley reformada", también ha debido excluir, por el mismo motivo, los "retiros". Sin embargo, en la opinión de la Corte, no se ha operado en la legislación cambio alguno de criterio en lo que a la materia respecta, ni menos aún, se trata de aplicar la Ley nueva a situaciones ya creadas durante la vigencia de la Ley vieja, por lo cual no hay lugar a plantearse el problema de la irretroactividad de las Leyes. Al contrario, la reforma legislativa, en este punto, no tuvo otro alcance, como ya se dijo, que el de aclarar, definitivamente, el concepto de inversiones conducentes a la expansión en los medios de producción de la empresa, y de disipar, en la misma forma, las dudas creadas al margen del texto legal anterior, pero ello no implica, de ninguna manera, cambio alguno de criterio, toda vez que el concepto fundamental, que da lugar al beneficio fiscal aquí cuestionado, continúa siendo el mismo en una y otra legislación, a saber: **"las inversiones efectuadas en el país por el contribuyente en la expansión de sus medios de producción"** y por tales "inversiones" debe entenderse, mediante la interpretación **económicamente razonable** del concepto, como bien lo asienta el representante del Fisco en sus informes, las inversiones netas, resultantes éstas, al deducir, de su monto bruto, los retiros y sus depreciaciones durante el ejercicio, por ser éllas las que vienen a determinar, sin la menor duda, si, en su consecuencia se produjo tal "expansión

en los medios de producción de la empresa". "Este criterio, que acoge y ratifica el Tribunal en la presente oportunidad, está además claramente analizado en el oficio de confirmación del reparo de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, cuando dice:

"El empleo del término "retiros" en la redacción de la norma controvertida apoya el contenido del reparo. No ocurren retiros de nuevos activos en el mismo año en que han sido adquiridos y eso es concebible sólo excepcionalmente, por lo cual es fácil colegir que el legislador se refiere fundamentalmente a retiros (sinónimo de desuso o reemplazos en la Ley) de activos adquiridos en años precedentes.

Tampoco se concibe que al referirse a la depreciación aluda únicamente a la de los nuevos activos, pues la depreciación de éstos en el primer año representa para el Fisco insignificancia que no vale la pena tomar en cuenta como factor de sustraendo a la inversión, máxime si esa depreciación sólo comprende una fracción de año, como sucede en la mayoría de los casos de esta índole. Por último, no ha de excusarse una alusión al comentario de la empresa reparada, según el cual se incluyó en la Ley el Parágrafo Cuarto para "estimular el desarrollo industrial del país".

En una exposición del ciudadano Ministro de Hacienda, publicada en "El Nacional" del 20-12-58 se expresa lo

siguiente: "Otra reforma de particular interés es la introducción de un sistema de exoneración parcial del impuesto en razón de las inversiones hechas en actividades productivas, lo que tiende a crear un incentivo a la industria, la agricultura, la cría, el transporte y la energía. Esta reforma constituye una innovación que se ha querido introducir a título experimental, con vista a establecer un sistema más completo en un futuro próximo. El sacrificio fiscal que todo esto significa, estaría compensado por el aumento de la formación del capital en el país.

Pero es evidente que la intención del Legislador es promover las nuevas inversiones, traducidas en "activos nuevos" y no en desembolsos ocurridos por razón de sustitución de bienes de la empresa.

Aparece clara, igualmente, la idea proteccionista de la Ley, pero el Legislador no quiso otorgar una protección ilimitada sobre toda inversión, sino que para evitar que se computaran como "nuevos activos" lo que era simple sustitución de activos, dispuso la sustracción de los retiros y depreciaciones ocurridos durante el ejercicio por presumirse fundadamente que éstos han sido reemplazados con parte de los "nuevos activos".

El Tribunal, por su parte, aduce lo siguiente: La parte final del parágrafo 4º del artículo 38 de la Ley de la materia ya aludida, dice así: "Para la de-

terminación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos, los retiros y depreciaciones del ejercicio".

Es necesario desentrañar el verdadero sentido y alcance de esta norma legal en discusión para poder precisar su exacta aplicación. Encontramos en el primer supuesto de hecho de la misma, contenido en su parte primera, que el propósito de crear esta rebaja no es otro sino procurar con este incentivo que se incrementen las inversiones de capitales en el país, con miras a obtener un verdadero desarrollo tanto en la industria, en la energía eléctrica, en el transporte, como en las actividades propias de la agricultura y la cría, que se estima conveniente favorecer en defensa del bien colectivo, lo cual se traduce en fuente permanente de ingresos que, al asegurar por otra parte fuerzas constantes de trabajo, van a proporcionar un desarrollo progresivo de esas actividades sin que se llegue a una situación estática, que no permita ese progreso deseado.

Así pues, para que el contribuyente tenga pleno derecho a este incentivo, el legislador ha previsto en la parte final del dispositivo legal, el procedimiento que va a precisar la inversión efectiva en el año gravable, y así estableció que del costo de estas nuevas inversiones se deducirán los retiros y depreciaciones del ejercicio, ya que mal podría considerarse que, un contribuyente que haga nue-

vas inversiones en el ejercicio por un monto igual o inferior al de las depreciaciones y retiros del mismo (inclusive las depreciaciones y retiros de los nuevos activos), efectúe una inversión efectiva, cuando estos nuevos bienes incorporados, vienen a sustituir, en parte, a aquellos que se han retirado, ya sea por su antigüedad, ya sea porque se ha llevado a cabo enteramente la vida útil de esos bienes y se han depreciado por consiguiente, en su totalidad, ya sea por destrucción, rotura, etc., por lo que se hace necesaria la restitución de los mismos; considerándose que el propósito de la contribuyente es el mantener el mismo ritmo de producción o bien superarlo, porque de lo contrario, al dejar de reponer esos activos cuando se han cumplido los hechos antes anotados, el contribuyente, entonces, estaría declinando en sus actividades productoras.

Con base en las consideraciones anteriores y en atención a expresas dispo-

siciones de la Ley, que establece que para la determinación del porcentaje de inversión con respecto a la renta neta global, se deducirán del costo de los nuevos activos los retiros y depreciaciones del ejercicio, el Tribunal estima correcto el Reparó de la Sala de Examen de la Contraloría General de la República, y así lo declara.

En consecuencia, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara sin lugar la presente apelación en los términos expuestos en esta sentencia.

De conformidad con la disposición contenida en el Parágrafo Único del Artículo 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso de autos, análogo al artículo 145 de la vigente Ley, se ordena la liquidación del interés correspondiente, allí señalado".

3.—Nº 341.—DEL TRIBUNAL PRIMERO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.—PONENTE, EL PRESIDENTE DR. PEDRO E. DOMINGUEZ SANCHEZ. (CASO: EMPRESA PANORAMA C. A.).—DE 12-4-67.—PERENCION DE INSTANCIA.

(1)

PERENCION: EFECTOS.

De conformidad con el artículo 201 del Código de Procedimiento Civil apli-

(1) Las 342 y 343 no se reproducen por ser temas iguales a la 341.—N. de la R.

cable éste supletivamente en caso de imprevisión de la Ley de Impuesto sobre la Renta, toda instancia se extingue por el transcurso de tres años sin haberse ejecutado durante ellos ningún acto de procedimiento.

Ahora bien, el último acto de procedimiento practicado en el presente juicio tuvo lugar el día 20 de noviembre de 1962, fecha en que el Dr. Marco Ramírez Murzi, con el carácter de Abogado Fiscal adscrito a la Administración General del Impuesto sobre la Renta, alegó en el presente juicio la perención de la instancia; de modo que a partir de la citada fecha 20 de noviembre de 1962 hasta el 28 de febrero de 1967, en que se produjo nueva solicitud de declaratoria de perención, no se ha ejecutado en el presente juicio ningún acto de procedimiento y ha transcurrido en consecuencia un lapso que excede del término de tres años requeridos por el citado artículo 201 del Código de Procedimiento Civil para que opere la perención del pleno derecho. De lo expuesto el Tribunal concluye que la solicitud de perención de la instancia en este proceso, es procedente; y así lo declara.

Y en cuanto respecta a los efectos de tal declaratoria sobre el reparo formulado por la antiguamente denominada Contraloría de la Nación, el Tribunal observa:

El artículo 204 del Código de Procedimiento Civil determina los efectos

de la perención, al establecer textualmente que:

"La perención no extingue la acción, ni los efectos de las decisiones dictadas, ni las pruebas que resulten de los autos, pero hace nulo el procedimiento".

"Cuando el juicio en que se verifique la perención se halle en apelación, la sentencia apelada quedará con fuerza de cosa juzgada".

La norma procedimental transcrita contempla pues dos situaciones diferentes en cuanto a los efectos jurídicos de la perención de la instancia según ésta se opere estando o no el juicio en apelación. En el primer supuesto, o sea, cuando la perención se realiza en causa en estado de apelación, la decisión apelada queda con fuerza de cosa juzgada, por lo que en realidad lo que perime no es tanto la instancia sino el recurso de alzada.

En el segundo supuesto, o sea, cuando la perención se consuma en una causa que no se halla en apelación, el actor conserva su derecho a deducir nuevamente su acción cuando a bien lo tenga, salvo el caso de retardo perjudicial previsto en la Ley o salvo el caso de que impedimentos legales le vedan la posibilidad de recomenzar el proceso; igualmente el actor conserva el derecho de aprovechar los efectos de las decisiones interlocutorias dictadas y de las pruebas evacuadas. Pero para el cabal ejercicio de estos derechos el demandante

tiene necesariamente que iniciar un nuevo procedimiento, vale decir, recomenzar la instancia mediante el impulso procesal de una nueva demanda, pues la instancia perimida queda sin validez como consecuencia de la nulidad decretada por el propio legislador.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la perención se ha consumado y declarado en juicio deferido a la competencia de este Tribunal, en virtud de apelación propuesta contra reparo resultante de decisión administrativa dictada por la antigua Contraloría General de la Nación, a cuyos fines la Ley establece un término perentorio de diez días, por lo cual ninguna eficacia jurídica puede atribuirse al recurso de apelación oportunamente interpuesto contra el reparo impugnado, pues los efectos de la perención de la instancia conllevan la nulidad de todos los actos de procedimiento, salvo las excepciones expresamente hechas por el legislador, entre las cuales no figura, ni podría figurar sin que se incurriera en una contradicción procesal, la demanda o apelación, pues entonces no habría propiamente una nueva instancia sino la prosecución de una instancia ya comenzada y parcialmente anulada, lo cual no corresponde a la institución de perención en nuestro ordenamiento adjetivo. La apelación contra dicho reparo hay que tenerla como nunca interpuesta pues la perención borró su existencia junto con la de los demás actos del proceso, salvo las pruebas evacuadas y las decisiones interlocutorias dictadas.

No sería este el único caso en que la perención de la instancia de un juicio en primer grado jurisdiccional enerve o extinga indirectamente la vida de la acción. Borjas trae a colación a tal respecto los casos de prescripción de la acción ejercida como consecuencia indirecta de la nulidad de la citación a juicio del demandado que la había interrumpido, y los de las acciones interdictales que, como no pueden ser propuestas "sino dentro del año siguiente al hecho motivo de la querrela, si llega a perimir la instancia en que se las intente no podrían volverse a proponer, pues el año dentro del cual pueden serlo fenecerá mientras corre el trienio necesario para que se verifique la perención".

Es de observar que soluciones legislativas de países extranjeros de avanzado desarrollo en la sistemática del Derecho Adjetivo, han acogido en sus ordenamientos contencioso-administrativos, el principio de imprimirle firmeza a la decisión administrativa que ha sido objeto de un juicio en que se realice la perención de la instancia, aún en el primer grado de la jurisdicción.

Por lo expuesto, este Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara perimida la instancia en el presente juicio, e igualmente declara que el expresado reparo adquiere en tal virtud fuerza de acto administrativo definitivamente firme y puede ser cobrado ejecutivamente mediante la respectiva planilla de liquidación".

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

Año IV, Número 20, Volumen IV, Septiembre-Octubre de 1967.

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

Directorio Profesional

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

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

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Edificio Caoma, Ibarra a Petota, 2º Piso. Of. 27. Telfs. 818486 - 825445.

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

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

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

Dr. Vinicio Ruiz Salas.—Abogado y Contador Público. Cruz Verde a Velázquez. Edif. "Centro Cruz Verde", Piso 7º No. 74. Tels.: 417362 - 413364, Caracas.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Florencio Contreras Quintero, Dr. Gonzalo Salas Domínguez, Dr. José Muci Abraham, Dr. Manuel Simón Egaña, Dr. Jaime Parra Pérez.

Revista de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Director-Propietario: Dr. Marco Ramírez Murzi.

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Suscripción anual Bs. 35. Para suscripciones al interior, enviar cheque-giro comprado en un banco, a nombre de nuestro Director. Para Caracas, cheque bancario a nombre del mismo o de la Revista, todo dirigido al apartado 1821.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

Agradecemos participarnos cualquier irregularidad en las entregas, a fin de repetir el envío de la Revista.

AUTOR.....

TITULO Revista de Derecho Tributario.....

Nro. 20
.....

S U M A R I O

I.—Estudios

- 1) El Impuesto Adicional en la Legislación Venezolana.

Dr. Juan Verhook Hidalgo

II.—Jurisprudencia - Sentencias

- 1) N° 339.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (C. A. Materiales de Cemento).—Perención.—De 4-4-67.
- 2) N° 340.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Eternit Venezolana S. A.). De 10-4-67. Sin Lugar.
- 3) N° 341.—Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta (Empresa Panorama, C. A.). De 12-4-67. Perención de Instancia.