

Revista de

8

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.965**

*septiembre
octubre*

Un Anuncio en la Revista Derecho Tributario tiene estas Características:

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

Dr. J. A. Navarro Palacio

Abogado

Av. 2 (El Milagro)

Edif. Profesional, Of. 3

Tel. 66 79

Maracaibo

Lcdo. Vinicio Ruíz Salas

Contador Público

Impuesto sobre la Renta

Cruz Verde a Velázquez

Edif. "Centro Cruz Verde"

Piso 4º - N° 42

Tels.: 41.73.62 - 41.33.64

CARACAS

La Revista de Derecho Tributario

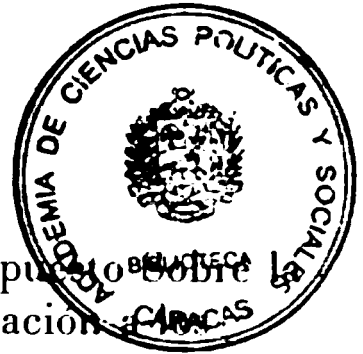
AGRADECE A LOS SUSCRIPTORES COMUNICAR

OPORTUNAMENTE CUALQUIER CAMBIO DE DI-

RECCION O IRREGULARIDAD EN SUS ENTREGAS

A NUESTRO APARTADO 1821 - CARACAS

Estudios - 1



Implicaciones Fiscales en el Impuesto Sobre la Renta Norteamericano, con Relación a los Impuestos que pagan las Compañías Petroleras a los Países Miembros de la OPEP

Dr. Jesús Noguera Mora

ANÁLISIS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS E.U.A.

LAS FUENTES DE INGRESO Y LA EXTRATERRITORIALIDAD.

Toda la planificación de operaciones en el extranjero queda condicionada al hecho de que el Estado Americano tiene jurisdicción para imponer contribuciones sobre los ingresos obtenidos en cualquier país extranjero por ciudadanos norteamericanos, y por corporaciones organizadas en los E.U.A. Con algunas limitadas excepciones que no son aquí pertinentes, los ingresos gravables de origen extranjero son determinados de la misma manera que el ingreso gravable de origen interno, en forma tal que un contribuyente nacional, o una corporación local, computan su renta gravable rigiéndose por los mismos principios generales, sin que se tome en cuenta el lugar en donde se ha devengado el ingreso. En consecuencia, la eliminación de la jurisdicción por medio de la incorporación de la empresa en el extranjero, es con frecuencia una consideración pertinente en la planificación del aspecto tributario de las operaciones en el extranjero, aún cuando ello envuelva la pérdida de los beneficios acordados a las operaciones domésticas.

Existen tres modificaciones principales al principio de la jurisdicción extraterritorial, las cuales son fundamentales en la planificación del gravamen extranjero.

Estas modificaciones son:

- 1) Crédito por impuesto extranjero.

- 2) Gravamen especial a determinadas corporaciones, en particular la Corporación Mercantil del Hemisferio Occidental (Western Hemisphere Trade Corporation).
- 3) Tratados internacionales sobre doble tributación.

La reducción efectiva de los impuestos sobre actividades extranjeras, depende de la forma como se realicen las operaciones para obtener el máximo provecho de esas modificaciones, o, suprimiendo la jurisdicción por medio de la constitución de la empresa en el país extranjero en donde opere. Para los fines de este trabajo solamente nos ocuparemos de la primera modificación.

CREDITO POR IMPUESTO EXTRANJERO

FINALIDAD :

La doble tributación del ingreso sujeto a impuestos tanto por el Gobierno de E.U.A., como por el de un país extranjero, se atenúa por medio del mecanismo de crédito del impuesto extranjero. La finalidad de este mecanismo es, en general, la reducción del gravamen impuesto por el Gobierno de E.U.A., en un monto equivalente al impuesto pagado en el extranjero, y el crédito viene a ser en esencia una renuncia de la jurisdicción de E.U.A. en favor de la jurisdicción fiscal del gobierno extranjero. La consecuencia normal del crédito es la de sujetar al contribuyente norteamericano a una obligación tributaria adicional, equivalente al impuesto doméstico o extranjero mayor sobre el respectivo ingreso. Teóricamente, el crédito no debe resultar nunca en una reducción de la obligación adicional, inferior a aquella que se habría pagado si la actividad se hubiese realizado enteramente en el país, aunque, en la práctica, las tecinalidades del mecanismo de crédito pueden, en ciertos casos, producir tal resultado.

a) Crédito Directo

El crédito denominado corrientemente "Crédito Directo", se otorga al Impuesto sobre la Renta, Beneficios de guerra, o utilidades excesivas; y a otros gravámenes impuestos en lugar de los antes indicados, que hayan sido pagados o de los que existiere la obligación de pago a un país extranjero o a una posesión de los E.U.A. (secciones 901, 903 del Código de la Renta Interna de 1954).

El monto acreditable es la cantidad pagada o acumulada en deuda de impuestos por el contribuyente, con las limitaciones a que se hace referencia más adelante. Este crédito es otorgable tanto a contribuyentes individuales como a sociedades.

b) *Crédito Indirecto*

Se otorga a una corporación local, por los impuestos pagados por otra extranjera, cuando aquélla es propietaria de por lo menos el 10% de las acciones votantes de la corporación extranjera, y reciba de ésta dividendos, o, en ciertas circunstancias, regalías (Secciones 902 (a) y 902 (d) del Código de la Renta Interna).

Este crédito indirecto es otorgable solamente a personas jurídicas, y no a los accionistas individuales de una corporación extranjera. El monto acreditable es equivalente a la proporción del impuesto extranjero pagado o que adeudare la corporación al país extranjero, con respecto a sus utilidades acumuladas, de las cuales se hayan pagado los dividendos, ya que éstos son parte de esas utilidades. Si bien el cómputo del crédito indirecto es con frecuencia complejo y requiere la aplicación de interpretaciones jurídicas a la fórmula estatutaria un tanto vaga, tenemos que, esencialmente, el monto total del gravamen que es potencialmente acreditable con respecto a las utilidades obtenidas en el extranjero en cualquier año, se puede tomar como:

La proporción del gravamen extranjero impuesto a la subsidiaria sobre las utilidades netas, en relación a las utilidades brutas, antes de la deducción de impuestos. Así tenemos que, si la rata efectiva del gravamen extranjero es de 40%, las utilidades —deducidos los impuestos, serán el 60% de las utilidades estimadas antes de la deducción de los impuestos y así resulta que el 60% del gravamen es potencialmente acreditable. Si el dividendo es inferior a las utilidades fijadas, —deducidos los impuestos, el monto acreditable viene a ser aquélla proporción de la suma potencialmente acreditable que sustenta el monto de los dividendos pagados con relación a las utilidades netas, ya deducidos los impuestos. Así, si se distribuye como dividendos un 50% de las utilidades, deducidos los impuestos, tendremos que 50% del crédito potencial es otorgable. La intención en la teoría de estas dos proporciones es la de distribuir el gravamen extranjero de manera uniforme sobre las ganancias de la corporación extranjera, y otorgar el crédito solamente para aquella porción del impuesto pagado con respecto a las ganancias particulares distribuidas como dividendos.

Por cuanto el monto de las ganancias exteriores que son pagadas como impuesto al gobierno del país en donde opera la corporación no es llevado nunca a los E.U.A. como ingreso, ese monto de las ganancias en el exterior queda sujeto únicamente al gravamen extranjero. Como resultado tenemos que, si la tasa de impuesto extranjero efectiva es más baja que la tasa efectiva de los E.U.A., la diferencia entre ambas tasas no es absorbida por el impuesto de E.U.A. sobre el monto del impuesto extranjero, resultando entonces un ahorro neto sobre las operaciones de subsidiarias, el cual es igual a la diferencia en el monto del impuesto extranjero.

El principio del Crédito Indirecto se extiende además a subsidiarias en las cuales la corporación establecida en el extranjero tiene la propiedad de por lo menos 50% de las acciones votantes, de las cuales recibe dividendos. (Sección 902 (b) del Código de la Renta Interna).

Se considera que la compañía extranjera tenedora de acciones ha pagado aquellos impuestos extranjeros que haya pagado la subsidiaria sobre sus utilidades acumuladas; siendo calculado el impuesto que se estima ha sido pagado, en la misma forma descrita antes y explicada en detalle en las páginas 1135, 1136, y 1137 (Ilustración de principios) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta. Así tenemos que una corporación matriz de los E.U.A. puede recibir crédito con respecto a impuestos pagados por una compañía subsidiaria, así como por aquellos pagados por una sub-subsidiaria, hasta el grado en que las ganancias de la sub-subsidiaria sean canalizados a través de la subsidiaria hasta la corporación matriz.

LIMITACIONES SOBRE EL CREDITO POR PAIS

La limitación por país exige una determinación del monto del ingreso de cada uno de los países en donde éste se origina. La mayoría de los problemas causados por la limitación, surgen de un conflicto entre las reglas de origen del ingreso en la computación del impuesto de los E.U.A. y las del país extranjero impositor del gravamen.

Si el país extranjero impone impuestos sobre una renta que E.U.A. no considera como originada en ese país, el ingreso no se refleja en el numerador (ingreso gravable originado dentro de un país en particular), con un denominador constante (impuesto total gravable), lo cual resulta en una reducción de la limitación, y puede también resultar en una pérdida del crédito. En otras palabras, si el país extranjero impone gravamen sobre un ingreso que es considerado por E.U.A. como originado *fuera* de ese país, la tasa efectiva de

impuesto extranjero es aumentada con relación al ingreso gravable que E.U.A. considera como originado dentro del país impositor del gravamen; la rata de impuesto extranjera puede entonces resultar ser más alta que la rata efectiva de E.U.A., y el crédito será entonces limitado a la rata más baja de E.U.A. aplicable al ingreso. Así tenemos que si el 20 por ciento del ingreso gravable del contribuyente se origina en fuentes dentro del país "X", el crédito otorgable sobre los gravámenes impuestos por "X" no podría exceder el 20% del gravamen de E.U.A. que sería pagadero en el caso de que el gravamen extranjero no fuera acreditable ni deducible.

Como resultado de la limitación, cualquier reducción en la rata efectiva de E.U.A. por debajo de la rata efectiva extranjera, descarta toda posibilidad final de bonificación sobre gravámenes, y, de igual manera, cualquier aumento de la rata extranjera efectiva por sobre la rata de E.U.A., puede resultar en una pérdida por este concepto. Debe hacerse notar aquí que la rata de impuesto para corporaciones de E.U.A., sobre ingresos de la producción petrolera es reducida por debajo de la rata nominal de 52% con motivo de la deducción por agotamiento, pudiendo descender hasta un 26% en el caso de una corporación ordinaria, y hasta 19% en el caso de una corporación Mercantil del Hemisferio Occidental.

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE:

El crédito directo por impuestos extranjeros es otorgable únicamente por gravámenes impuestos sobre "el contribuyente". El Crédito Indirecto es otorgable únicamente por gravámenes impuestos sobre la subsidiaria autorizada. Si la persona sobre quien se impone técnicamente el gravamen extranjero es diferente de la persona sobre quien recae la obligación del pago del impuesto, podría resultar de esto una pérdida del crédito. Por esta razón, algunos países extranjeros imponen el gravamen sobre quien efectúa el pago de los dividendos, regalías, etc.; autorizándole al mismo tiempo para retener el impuesto, deduciéndolo de los montos a pagar por esos conceptos de dividendos o regalías.

En muchos casos se ha sustentado el criterio, a la luz de una ley extranjera en particular, de que el contribuyente técnico es el pagador de los dividendos, y que, consecuentemente, el beneficiario, quien fuera en realidad la parte obligada al pago del impuesto, carecía del derecho de recibir crédito sobre el gravamen. La diferencia en la interpretación de una forma particular de organización de negocios por lo que respecta a la imposición de gravámenes, entre E.U.A. y un país extranjero, puede también tener como resultado la falta de identidad entre el contribuyente técnico y el contribuyente sustantivo.

CREDITO Y DEDUCCION

Los impuestos que no son acreditables son deducibles, y aquellos que son acreditables pueden, a opción del contribuyente, ser reclamados como deducción, en vez del crédito. (Ver Secciones 164 (a), 164 (b) (6) I.R.C. y Sección 1.901-1 (a) y (c) citadas en las páginas (1) 241, (1) 1133 y (1) 1134 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta.

Es preferible deducir un impuesto extranjero acreditable solamente cuando ha habido una pérdida neta en la operación de un año, o si la deducción produce una pérdida; o cuando el monto del gravamen es superior al monto del ingreso gravable por los E.U.A. proveniente del país impositor del gravamen. Mientras que un crédito no sirve sino para eliminar el impuesto de E.U.A. sobre el ingreso extranjero, la deducción, en esas circunstancias, puede eliminar el impuesto de E.U.A. sobre el ingreso doméstico, por efecto de la consolidación.

PORCENTAJE DE AGOTAMIENTO

El porcentaje de agotamiento introduce un elemento que no estaría presente de otra manera en la decisión de si se debe acreditar o deducir un impuesto extranjero, por cuanto al elegirse la deducción del impuesto, esto reduce consecuentemente el ingreso gravable de la propiedad para los efectos de la limitación de 50% por agotamiento. Sin embargo, cuando los gravámenes acreditables exceden el ingreso antes del agotamiento, será ventajoso deducir el impuesto extranjero tal como se haría en cualquier otro caso cuando el impuesto extranjero es mayor que el ingreso gravable en E.U.A. Debe tenerse en cuenta que la decisión de acreditar o deducir los impuestos extranjeros, no puede tomarse sobre una base de país-por-país, ya que todos los impuestos sobre la renta extranjera tienen que ser acreditados o deducidos dentro del año fiscal. (Ver Sección (1) 613 (1) 813 del Reglamento).

DETERMINACION DE LOS ORIGENES DEL INGRESO

La determinación de la procedencia del ingreso es importante dada la limitación por país sobre el crédito por impuesto extranjero, y habida cuenta del requerimiento de que el 95% del ingreso bruto de la Corporación Mercantil del Hemisferio Occidental debe ser originado fuera de los E.U.A., y de que el total de su ingreso sea originado dentro del Hemisferio Occidental.

No existen reglas específicas establecidas para la determinación del origen de los ingresos de la industria petrolera cuando la fuente de producción está situada en el exterior, y el Reglamento prescribe simplemente que los principios aplicables para la determinación del ingreso originado tanto dentro como fuera de los E.U.A. sean aplicados cuando se determine el ingreso originado tanto dentro como fuera de un país extranjero, pero las Regulaciones no especifican cuál de los dos principios es aplicable. (Ver Reglamento. Sección 1.861 pág. 1.096). De acuerdo con el primer principio, el ingreso obtenido de la producción y venta de petróleo y de gas sería normalmente originado dentro del país en donde están situados los yacimientos, aún cuando la venta de los productos se lleve a efecto fuera del país productor; mientras que, de acuerdo con el segundo principio, una parte del ingreso puede ser considerada como originada en el país en donde se efectúa la venta. El procedimiento más seguro entonces sería el de efectuar la venta en el país en donde la producción se obtiene, siempre que esto sea posible. De otro modo una porción del ingreso podría ser asignada al lugar en donde tiene efecto la venta, i. e. el lugar de pasaje del derecho de propiedad, para que así el ingreso que es enteramente gravable en el país de producción (lo cual es comúnmente el procedimiento extranjero), pueda ser atribuido a un país diferente para fines del gravamen de E.U.A., con pérdida potencial del crédito otorgable sobre gravamen extranjero. A los fines de la determinación de la limitación por país, los dividendos que se reciben de una subsidiaria extranjera, son considerados como originados dentro del país en donde se ha constituido la subsidiaria, y los gravámenes sobre la renta pagados por la subsidiaria, se consideran como pagados a ese país. (Ver notas en pág. (1) 1137. Reglamento 1.902-1 (c).

Así, si una subsidiaria extranjera incorporada en el país "X" deriva ingresos y le paga impuestos al país "Y", sus dividendos serán considerados como originados en el país "X", y el impuesto pagado al país "Y" se considera como si hubiera sido pagado a "X". De la misma manera, si la subsidiaria recibe dividendos de sub-subsidiarias incorporadas y gravadas en otros países extranjeros, todos los dividendos así como los impuestos que hayan sido respectivamente pagados en esos otros países, se contarán como pagados al país "X". Este procedimiento permite una atenuación de la limitación por país tal como existe en efecto, mediante el pro-rateo de las tasas de impuesto pagado a todos los países extranjeros de los cuales derivan ingresos la subsidiaria y sus sub-subsidiarias.

ORIGEN DEL INGRESO Y PROBLEMAS DE DEDUCCION

Como se ha observado anteriormente, una diferencia en la cantidad del ingreso gravado por el país extranjero y la cantidad gravada por los E.U.A., se refleja en las ratas efectivas del impuesto. Las diferencias de concepto de renta o de deducciones permisibles entre los E.U.A. y los países extranjeros, pueden tener como resultado la pérdida del crédito por razón de la limitación por país. Así, si el país extranjero no concede deducción por agotamiento, (como es el caso en los países Miembros de la OPEP), o si su deducción es inferior a aquélla concedida por los E.U.A., el ingreso gravado por tal país resultará ser substancialmente más alto que aquel gravado por los E.U.A., y entonces la rata extranjera efectiva en términos de la renta gravable norteamericana puede exceder la rata efectiva de E.U.A., no obstante el hecho de que la rata extranjera nominal puede ser bastante baja. Igualmente, si los E.U.A. reconoce gastos como incurridos en un país en particular, mientras que el gobierno de ese país extranjero no los considera deducibles, el ingreso gravable por E.U.A. originado dentro del país extranjero, será inferior al ingreso gravado realmente por este país, quedando así reducida la limitación por país. Muchos países extranjeros (Venezuela entre ellos), no permiten por regla general la deducción de gastos efectuados fuera del país, mientras, que, como observamos antes, los E.U.A. atribuyen ciertos gastos a ingresos extranjeros y permite su deducción, sin tomar en cuenta en qué país se efectuaron los gastos. Ya nos hemos referido a la inseguridad que existe en lo establecido por el Reglamento con respecto al origen del ingreso petrolero, por petróleo producido en un país y vendido en otro. La mayoría de los países extranjeros derivan todo el ingreso de la producción (todos los países miembros de la OPEP) medida por el precio de venta del producto (precios publicados o de realización) y como originado dentro del país. Si los E.U.A. atribuyeran una porción de tal ingreso al país en donde se vende la producción (país consumidor), ocurriría entonces una distorsión de la limitación por país. Por tanto, es esta una de las razones para el pasaje del título de propiedad del petróleo vendido en el país de producción. Esto puede lograrse fácilmente cuando el crudo es vendido por el productor, bien sea a una compañía afiliada o a un comprador independiente; pero, cuando la misma empresa produce el petróleo en un país y lo refina en otro, entonces no parece haber forma alguna de evitar el riesgo.

EL 50-50 Y CREDITO SOBRE GRAVAMEN EXTRANJERO

Conforme a las varias formas de convenios de 50-50, la rata nominal del Impuesto sobre la Renta extranjero (Medio Oriente) es comúnmente una

cifra integrada que comprende el gravamen básico y el gravamen adicional. Este último varía a la inversa con el monto de las regalías, impuesto de superficie, ingresos no gravables y otros gastos, los cuales se cargan contra la participación de 50% correspondiente al gobierno. Con un impuesto nominal que varía de un país al otro, y con las numerosas disparidades entre la tasa nominal y la tasa efectiva en términos del ingreso gravable por E.U.A., la planificación concerniente a impuestos en las operaciones extranjeras requiere un análisis más intensivo de las previsiones de las operaciones, y estudios analíticos más detallados que en el caso de operaciones domésticas.

Por otra parte tenemos que la flexibilidad de la tasa efectiva de E.U.A. debido a la rebaja por agotamiento hace aún más difícil esta planificación. La negociación del monto total a pagar al país en donde opera la empresa puede no ser de tanta importancia como la negociación de la distribución de los pagos entre los impuestos acreditables, las regalías y otros pagos similares que son deducibles del ingreso bruto agotable, y otros gastos que son deducibles solamente de la renta gravable. En general, un gravamen acreditable reduce el impuesto norteamericano en un monto igual, excepto cuando una porción del impuesto no puede acreditarse debido a la limitación por país.

Cuando el concepto de agotamiento de E.U.A. se basa sobre un 27½% del ingreso bruto, y no se reduce por la limitación de 50%, del ingreso neto, una regalía o cualquier pago que es deducible del ingreso bruto agotable, reduce el impuesto de E.U.A. en un 37.7% del pago, y los gastos que no son deducibles del ingreso bruto agotable, reducen el impuesto de E.U.A. en un 52% del monto del gasto. Cuando la limitación (de agotamiento) del 50% es aplicable, tenemos que una regalía deducible del ingreso bruto o un gasto deducible únicamente del ingreso gravable, reducen el impuesto de E.U.A. en un 26% del pago. (Ver Secciones 611 y 613-b (1) del Reglamento).

Evidentemente, es preferible un impuesto acreditable, en cualquier circunstancia, exceptuándose el caso en que el monto del impuesto resulta en exceso de la limitación por país, pues aunque la porción restante de la participación de 50% del gobierno extranjero sea constituida por regalías u otras contribuciones, en ningún caso habrá lugar al pago del impuesto norteamericano. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el hecho de que el impuesto acreditable exceda o no la limitación en un caso específico, depende de que los pagos adicionales sean deducibles del ingreso bruto agotable (este es un punto que reclama actualmente la OPEP con respecto a los cómputos de regalías), o del impuesto pagable (que es la situación presente en el Medio Oriente), por cuanto el tratamiento de estos pagos puede afectar

el nivel del impuesto de E.U.A. y consecuentemente la limitación. En todo caso, la distinción entre pagos por concepto de regalías y otros impuestos, es inmaterial cuando es aplicable el límite de agotamiento, pero, esta distinción puede en cambio ser de importancia en casos en que el agotamiento se calcula solamente por el 27½% del ingreso bruto, puesto que entonces las regalías representan un 37.7% y las demás contribuciones vienen a representar un 52% en términos de reducción de impuestos. La consideración fundamental es, naturalmente, la de asegurarse de que al menos los pagos en el extranjero, ya sean menores o iguales al monto del gravamen impuesto por E.U.A., se hagan en la forma de impuestos acreditables. Sin embargo, no se debe suponer que cuando se ha eliminado el impuesto de E.U.A. con el crédito a impuestos extranjeros no queda entonces ventaja adicional a ser obtenida mediante la colocación de montos remanentes en la forma de impuestos acreditables. Esto será tratado más adelante. Otra consideración surge del procedimiento empleado con bonificaciones y cánones, bajo la Ley de E.U.A. Tenemos así que en el caso de actividades petroleras racionales, un canon puede ser deducible como si se tratara de una regalía (como un costo de operación), mientras que los bonos deben ser capitalizados. Una bonificación capitalizable debe ser amortizada sobre la producción de la propiedad a los fines del cómputo del ingreso bruto agotable, pero el monto de la amortización no es deducible del ingreso gravable. (Ver Sección 1.612-3 (a) del Reglamento.)

REQUERIMIENTOS PARA LA ORGANIZACION EN UN PAIS EXTRANJERO

Los numerosos problemas del crédito otorgable sobre impuestos extranjeros, mencionados anteriormente, son de ordinario menos graves cuando las operaciones se conducen a través de una subsidiaria extranjera, en lugar de una sucursal de la Compañía Matriz. Pero, no debe suponerse que estos problemas no existen cuando se trata de una corporación extranjera, bien porque se requiere una organización local, o por otras razones. Como se ha observado antes, los problemas de la fuente del ingreso desaparecen en su mayoría, y los de tiempo de acumulación del ingreso y de las deducciones, van reduciéndose. Sin embargo, puede ocurrir una pérdida de crédito por impuestos extranjeros cuando una diferencia entre el cómputo hecho por E.U.A. y el cómputo hecho por un país extranjero del ingreso gravable, reduce las utilidades acumuladas por debajo del monto que es gravado en el exterior. Las utilidades acumuladas reducidas tienen un im-

pacto sobre el crédito por impuestos extranjeros, impacto que actúa en dos direcciones opuestas: a) la reducción aumenta la proporción de impuesto extranjero que se estima pagado con respecto a un monto cualquiera distribuido en dividendos, lo que resulta beneficioso; b) la reducción aumenta también a rata efectiva de impuesto extranjero con relación a la rata efectiva de E.U.A., pudiendo resultar en una pérdida de crédito debida a la limitación por país.

INCORPORACION EN EL EXTRANJERO Y EL BENEFICIO ACORDADO POR E.U.A. POR CONCEPTO DEL AGOTAMIENTO

Excepto en casos de circunstancias especiales, es aconsejable conducir las actividades de la industria petrolera en el extranjero en forma tal que puedan preservarse los beneficios acordados por el margen de agotamiento otorgado por E.U.A., así como la deducción de costos intangibles en perforación y desarrollo de áreas. Por cuanto el margen de agotamiento es otorgable únicamente con respecto al interés económico que tenga en el petróleo un contribuyente de los E.U.A., el requerimiento formulado por el gobierno de un país extranjero para que la economía concesionaria, al domiciliarse se convierta en una empresa nacional, exige arreglos especiales que permitan conferir el interés económico al contribuyente de E.U.A. (la compañía principal) a la vez que la concesión para la explotación se otorga a una organización extranjera. La solución común a este problema comprende la formación de una corporación extranjera que retenga la concesión, como es exigido por el gobierno del país extranjero, y la celebración de un convenio operacional por el cual la explotación será llevada a cabo por la casa matriz de la empresa de E.U.A. o por una subsidiaria de ésta. Por lo general la empresa participante de E.U.A. suministra capital, fondos para las operaciones y servicios al concesionario, a cambio de derechos sobre el petróleo producido. La elección de la entidad apropiada a través de la cual se conducirán operaciones petroleras en el extranjero, está sujeta a la incidencia de las deducciones por agotamiento e intangibles, del crédito sobre impuestos extranjeros y deducciones por dividendos, así como por la interrelación de estos factores. Para la conducción de una operación en un país extranjero se presentan comúnmente tres alternativas a saber, una sucursal de la corporación principal establecida en E.U.A., una subsidiaria nacional y una subsidiaria extranjera. A estas consideraciones debe agregarse el hecho de que el crédito por impuestos extranjeros es otorgable únicamente con respecto a operaciones directas, es decir llevadas a cabo por el mismo contribuyente, ya que el crédito indirecto, como se explica en la Sección 902

del Código, es otorgable solamente a compañías accionistas que reciben dividendos.

Una comparación teórica de los resultados en cuanto a gravámenes se refiere, dependiendo de la forma como se conduzcan las actividades, se hace difícil por el hecho de que la rata efectiva de impuestos de E.U.A. sobre la producción es afectada por el monto del porcentaje de agotamiento, y la rata efectiva del impuesto de E.U.A. sobre los dividendos pagados por una subsidiaria, depende del monto del costo deducido por agotamiento.

En razón de que el ingreso gravable, en sentido estatutario, es el ingreso bruto, menos las deducciones permitidas, incluyéndose agotamiento, el empleo del ingreso gravable como punto de referencia para determinar la rata efectiva de impuesto, tiende a oscurecer los efectos especiales del agotamiento sobre la planificación de impuestos en operaciones petroleras extranjeras.

FORMAS MIXTAS

Sería aconsejable segregar las diferentes fases de la actividad petrolera en el extranjero, combinando las varias formas antes indicadas. Por ejemplo, si las operaciones de producción se llevan a efecto en un país y la refinación se hace en otro, así como el mercadeo, (como es el caso en la mayoría de los países productores exportadores), la rata efectiva extranjera sobre la producción puede ser alta, pero, en cambio, la rata sobre las operaciones de refinación y mercadeo puede ser baja, o viceversa. La conducción de las actividades de producción a través de una sucursal de una corporación de E.U.A. puede entonces resultar indicada a fines de preservar la deducción por agotamiento, y eliminar el impuesto inmediato o final de E.U.A. Por otra parte, podría ser conveniente el conducir las actividades de refinación y mercado a través de una corporación extranjera, a fines de diferir el impuesto más alto de E.U.A. hasta que se efectúe la repatriación de las ganancias, o a fin de obtener las otras ventajas concedidas a corporaciones establecidas en el extranjero. Una fragmentación tal de las operaciones puede además permitir la utilización del crédito sobre impuestos extranjeros el cual se perdería en caso contrario, dada la limitación por país. Por ejemplo, si el único ingreso obtenido en un país es por la producción, el impuesto extranjero sobre la renta derivada de la producción petrolera podría resultar en una rata extranjera efectiva más alta que la rata efectiva de E.U.A. sobre ingreso petrolero. La porción del gravamen extranjero que resulta en exceso de la limitación por país, se perdería a menos que pueda obtenerse otro ingreso de bajo gravamen originado dentro del mismo país. Si una subsi-

diaria se organiza en forma tal para conducir operaciones en otros países de bajo gravamen, los dividendos recibidos de la subsidiaria serán considerados como originados en el país de la incorporación de la misma, aún cuando no exista ingreso derivado de este último. La corporación matriz recibiría (conforme a la Sección 902 del citado Código), crédito sobre impuestos pagados a aquellos países en los cuales opera la subsidiaria, hasta el grado en que el gravamen sea insuficiente para eliminar el impuesto de E.U.A. sobre los dividendos, y puede en efecto aplicar el crédito no utilizado derivado de la producción petrolera, contra la obligación tributaria creada con respecto a los dividendos. Este tipo de convenio puede ser útil, naturalmente, sólo cuando el país en donde se ha efectuado la incorporación extranjera no impone gravámenes sobre ingresos de terceros países, o cuando los grava a ratas bajas. (Tal situación es común en los países miembros de la OPEP donde una rata baja de impuestos es territorialmente aplicable).

En efecto, este arreglo permite el prorrateo de tasas extranjeras, no obstante la limitación por país, mientras que, al mismo tiempo, preserva los beneficios de la deducción por agomamiento.

B I B L I O G R A F I A

Internal Revenue Code of 1954. Public Law 591.

U.S. Treasury Department. Internal Revenue Service. Income Tax Regulations. Part I. The Federal Income Tax. A guide to the Law by Joyce Stanley and Richard Kilcullen. 1955. Third Annual Institute on Oil and Gas Law and Taxation. The Allowance for Depreciation and the Federal Income. Tax Treatment of Depreciable Properties in the Oil and Gas Industry; by Robert L. McGowen. Pág. 303. Southwestern Legal Foundation. Dallas, Texas.

Fifth Annual Institute on Oil and Gas and Taxation "Tax Problems of Oil and Gas operations in Latin America and Middle East". by George S. Koch. Pág. 483.

Ninth Annual Institute on Oil and Gas Law and Taxation "Review of Considerations Arising in Foreign Oil Operations" by Walter W. Brudno. Pág. 397.

Income Taxation of Oil and Gas Production by Clark W. Breeding and A. Gordon Burton. 1961.

Federal Taxation of Oil and Gas Transactions by Leland Fiske. 1961.

Sentencias - 1 al 4

1. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.—SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA.—DE VEINTE DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO QUE REFORMA LA No. 263 DE DIECIOCHO DE NOVIEMBRE DE 1963 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CASO: CREOLE PETROLEUM CORPORATION) Y APELADA COMO FUE POR LA CONTRIBUYENTE Y POR EL REPRESENTANTE FISCAL.*

IMPUESTO ADICIONAL: Determinación del excedente de renta neta gravable.

“La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1948, vigente durante el ejercicio reparado, dispone al efecto: “En los casos de rentas netas de contribuyentes que obtengan ingresos derivados de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, inclusive regalías y otras participaciones del mismo origen, si después de deducidos el impuesto cedular y el complementario, la renta restante excede de la suma de los impuestos causados por razón de las actividades de la industria durante el año gravable, tal excedente estará sujeto a un impuesto adicional del cincuenta por ciento (50%)...” (artículo 31); “En la suma de los impuestos que debe restarse de la renta neta para obtener el excedente gravable, se incluirán todos los causados durante el ejercicio aun cuando sean capitalizados, con excepción de los impuestos de exploración e inicial de explotación” (artículo 33).

El Reglamento de dicha Ley dispone así mismo: “...para obtener el exce-

dente de la renta neta sujeto al impuesto adicional se rebajará la suma de los impuestos causados durante el ejercicio, aun cuando sean capitalizados, pagados por el contribuyente a la Nación, a los Estados o a las Municipalidades, con excepción de los de exploración e inicial de explotación...” (Artículo 118).

Por su parte, la Exposición de Motivos de la misma Ley expresa que “dicho monto (de los impuestos causados durante el año por razón de las actividades de la industria) estará integrado por todos los impuestos nacionales, estatales y municipales, con excepción, naturalmente, del impuesto adicional. Debido a su naturaleza, —agrega el texto—, no se incluirán las tasas; tampoco 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 utilidad. Finalmente, se excluyen también de este monto los impuestos de exploración e inicial de explotación, pues ellos constituyen el precio cobrado por el otorgamiento de la concesión”.

Es evidente, pues, que, para determinar el excedente de renta neta gravable por el Impuesto Adicional, sólo pueden deducirse de la misma los impuestos causados por razón de las actividades de la industria durante el año gravable, con las excepciones impositivas mencionadas.

Por tanto, juzga la Corte que el concepto de impuestos ha de interpretarse, en este caso, en sentido estricto, como una categoría específica de exacciones fiscales, tanto en razón de la finalidad de la norma, "ya que se trata de que la Nación obtenga por lo menos la mitad de la utilidad" de esta industria extractiva, como porque constituye un rubro de deducciones para la determinación del imponible, las cuales, en todo caso, son de interpretación restrictiva. En consecuencia, no pueden legalmente computarse, entre tales impuestos, por estrechas que sean las analogías o similitudes que tengan con esta categoría tributaria, aquellas otras exacciones fiscales que no corresponden estrictamente al concepto específico de impuesto".

IMPUESTO Y TASA: Conceptos.

"En consecuencia, siendo el motivo fundamental de la litis, la calificación jurídico-fiscal de determinadas exacciones, estimadas como tasas por la Administración y como impuestos por la contribuyente, es necesario establecer previamente, y a través de sus específicas diferencias, los conceptos jurídico-fiscales de impuesto y de tasas, para una vez es-

tablecidas, determinar entonces la categoría tributaria a la cual corresponden las exacciones, cuya calificación se discute y poder apreciar así si se permite o no su cómputo en forma de que funcione el impuesto adicional.

A diferencia de algunas legislaciones tributarias extranjeras, como la alemana, la argentina, la mexicana y la española, la venezolana no define los conceptos jurídico-fiscales de impuesto y de tasa. Pero, de las numerosas definiciones de los tratadistas, tanto de Finanzas Públicas como de Derecho Financiero y Fiscal, y pese a las múltiples diferencias existentes entre ellas, puede, sin embargo, arribarse al concepto de uno y otro instituto mediante la concurrencia de los caracteres fundamentales que los distinguen y en los cuales haya acuerdo, al menos mayoritario, en la doctrina.

En efecto, como bien lo asentó la recurrida, puede considerarse el impuesto como toda prestación económica, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, a todos aquellos sujetos que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la Ley como hechos imposables, con el objeto principal de arbitrar recursos para el sostenimiento de los servicios públicos, sin que los contribuyentes reciban en cambio contraprestación específica alguna, o se materialice respecto a ellos una determinada actuación de la entidad pública que les concierna en forma individual—Y, si se tiene en cuenta ante esta apreciación tradicional del impuesto, que la novísima Constitución de la República previene que "el sistema tributario procurará la

justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo” (artículo 223) puede decirse que son impuestos todos aquellos tributos exigidos por el Estado en virtud de una Ley, con fines fiscales o extrafiscales, sin contraprestación específica o diferencial inmediata respecto del obligado, y cuyo hecho imponible es una expresión de la riqueza, por la posesión, adquisición, circulación o consumo de la misma, suficiente para manifestar la capacidad contributiva del sujeto.

Al contrario, este Alto Tribunal ha considerado —y su criterio fué acogido por la recurrida— que son tasas aquellos tributos pagados al Estado en virtud de una Ley, como contraprestación de un servicio o por la realización de una actividad por parte del ente del derecho público respecto del particular.

Pero, en sus informes ante la Corte, el apoderado de la contribuyente expresa sobre el tema que “no existe tasa sino cuando el Estado presta un servicio que el particular paga” y “cuando el Estado no presta ese servicio no hay tasa, hay impuesto”. De modo que, si se atiende a esta opinión, “cuando el Estado ejerce un poder de policía sanitaria, de navegación, de radiocomunicación e impone obligaciones a particulares de solicitar permiso, lo que se causa es un impuesto, no una tasa”, porque, según afirma dicho apoderado, “no se toma en cuenta la prestación del ente público para el

pago que ha de hacer”, esto es, porque “no hay un ajuste de la medida del servicio a la medida del pago”.

“Considera la Corte, que si bien es relativamente fácil desde el punto de vista teórico, formar conceptos sobre estos institutos fiscales, no lo es, en cambio, puesto que aún se debate en la doctrina, el establecimiento de los caracteres fundamentales que, en forma definitiva y radical, permiten diferenciarlos”.

“Tales dificultades suben de punto cuando se trata de hacerle frente a casos singulares y concretos, pues tampoco contribuye a aclararlos, la terminología usada por los textos positivos”.

En efecto, observa la doctrina que “la distinción entre varias especies de tributos es incierta y oscilante” y, en tal forma, que, “la incertidumbre de la distinción en el Derecho Positivo deriva, sobre todo, de que sería vano intento buscar en él una terminología constante”, pues “el uso promiscuo de las palabras impuestos, tasas y tributos impera en todas las leyes, tanto en las tributarias como de otra índole”.

“Otro tanto puede advertirse en nuestro propio Derecho Positivo; la misma Constitución, para no citar otros textos, habla de impuestos cuando menciona los gravámenes fiscales “a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones”; señala como contribución las que “gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo” de determinados bienes y “las de minas e hidrocarburos”. En su dogmática hacendaria

menciona, genéricamente, el “impuesto u otra contribución”; y cuando determina los ingresos de los Municipios, indica “las patentes sobre industrias, comercio y vehículos” y “los demás impuestos, tasas y contribuciones”, siendo así que, técnicamente, en materia de importación y de registro y timbre fiscal se encuentran impuestos y tasas; las (contribuciones) de minas e hidrocarburos corresponden, algunas al precio de la concesión, por así decirlo y otras a impuestos; y en el concepto de patentes pueden comprenderse tasas e impuestos”.

“A falta de definiciones legales, la diferenciación entre estos institutos ha de establecerse, no tanto por su denominación legal, generalmente impropia, sino en razón de la naturaleza específica de cada uno”.

“De modo pues, que, a juicio de la Corte, la distinción entre estas dos categorías de exacciones fiscales —impuestos y tasas— establecida, desde luego, con elementos jurídicos, pues ya a esta altura resultan insuficientes los meramente económico-financieros, estriba, básicamente, en que, mientras el fundamento del impuesto es la expresión de una determinada capacidad contributiva cualquiera, no vinculada singularmente con servicio alguno, el fundamento de la tasa es la realización de una actividad del ente público respecto al obligado, su enlazamiento con un servicio estatal hacia éste. Y de ahí que, sea sumamente difícil establecer una clasificación absoluta de las tasas, puesto que “las tasas reflejan las manifestaciones multiformes de la actividad del Estado”.

Ha sido, precisamente, en este sentido, como este Supremo Tribunal en anteriores decisiones de litigios análogos al de autos, ha considerado que la tasa no sólo corresponde a la contraprestación de un servicio —que es la concepción tradicional económico-hacendaria, sino también al pago por “la realización de una actividad administrativa por parte del ente de Derecho Público” —que es la concepción mayoritariamente imperante en la actualidad, de carácter jurídico-fiscal”.

LICENCIAS DE ESTACIONES DE RADIO

IMPUESTO SOBRE LINEAS TELEFONICAS

“La Constitución Nacional, vigente durante el ejercicio reparado, luego de garantizar “la libertad del trabajo y de las industrias”, previene que “se otorgarán conforme a la Ley, los privilegios temporales relativos a la propiedad intelectual, patentes de invención y marcas de fábrica, y los que se acuerden, también conforme a la Ley y por tiempo determinado, para el establecimiento y explotación de ferrocarriles, empresas de navegación aérea, canalización, tranvías, fuerza hidráulica, líneas telefónicas o telegráficas y sistemas de comunicación inalámbrica, cuando tales obras se llevan a cabo o se instalen a costa del concesionario...” y, asimismo, que el Poder Federal queda facultado, entre otras cosas, “para reservarse el ejercicio de determinadas industrias para asegurar los servicios pú-

blicos y la defensa y crédito de la nación...” (Art. 32, ordinales 8º y 9º). Sustancialmente, en nada difiere el texto constitucional actual (artículos 96, 97, 98 y 100). En su consecuencia, la Ley de Telecomunicaciones, de 1941, vigente también durante el ejercicio reparado, previene por su parte, que “el establecimiento y explotación de todo sistema de comunicación telegráfica por medio de escritos, signos, señales, imágenes y sonidos de toda naturaleza, por hilos o sin ellos, u otros sistemas o procedimientos de transmisión de señales eléctricas o visuales inventados o por inventarse, corresponde exclusivamente al Estado”; “sin embargo, el Ejecutivo Federal podrá otorgar permisos y concesiones particulares para el establecimiento y explotación, o para empleo con fines educativos, de los servicios expresados cuando cumplidas por aquellos las formalidades establecidas en los Reglamentos, garantido el Estado de que el permiso o la concesión no perjudica sus propias instalaciones, ni la de los anteriores concesionarios, llena una necesidad de efectivo progreso” (artículo 1º). Establece, al respecto, la misma Ley que “los servicios de telecomunicaciones explotados por los particulares pagarán al Fisco Nacional los siguientes impuestos: ... b) Un bolívar por kilómetro y por año de todas las líneas telefónicas pertenecientes a particulares... e) Una cantidad anual que no podrá ser menor de cuatrocientos bolívares (Bs. 400,00) ni mayor de tres mil bolívares (Bs. 3.000,00), teniendo en cuenta la potencia por cada

estación privada de radiocomunicación...” (artículo 15).

Como puede observarse, el Estado Venezolano, como casi todos los Estados modernos, se ha reservado, en términos de exclusividad, los “servicios de telecomunicaciones”; de tal modo que, sólo excepcionalmente, y previo el cumplimiento, por los interesados, de los respectivos requisitos legales y reglamentarios, puede “otorgar permisos y concesiones a particulares para su establecimiento y explotación”. De modo, pues, que, cuando el Estado, excepcionalmente como ya se dijo, otorga a un particular un permiso o una concesión para tal fin, está habilitando al permisionario o al concesionario para el establecimiento o la explotación de un servicio, en beneficio exclusivamente suyo, al menos en casos como el de autos —estaciones privadas de radiocomunicación y líneas telefónicas— que privativamente corresponden al Estado; es decir, el Estado coloca al particular en un régimen jurídico más ventajoso del de derecho común, del que se lo extrae, y en el cual se encuentran todos los demás particulares; dicho lo mismo de otro modo, le confiere un privilegio conforme a la terminología empleada por la Constitución de 1936.

Ahora bien, la retribución o compensación con que el permisionario o concesionario de telecomunicaciones remunera al Estado por el mantenimiento en el goce de esa ventaja o privilegio, no puede ser lógicamente un impuesto, como lo pretende la contribuyente; sino una tasa,

puesto que retribuye una actividad del Estado, entendida en la forma expuesta en el fallo, en cuanto ha sido “realizada por el ente público respecto del obligado”, o porque “se enlaza con un servicio estatal hacia el tributante”; en fin, porque se refiere, afecta o beneficia al permisionario o concesionario. Tal retribución corresponde a las tradicionalmente llamadas en doctrina “tasas por remoción de límites prohibitivos”, cuyo fundamento, “reside en el servicio dispensado por el Estado hacia el contribuyente, consistente en alzar el límite prohibitivo existente, facultándole para llevar a cabo los actos o actividades por él vedadas o reguladas”. Es posible que, en casos como el de autos, el servicio, el beneficio, la utilidad o la ventaja del contribuyente, sea aparente en el sentido de que “el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de la remoción de la traba”, —lo cual podría explicar, por lo demás, la confusión en que ha incurrido la contribuyente—; pero ello no desnaturaliza la índole de la exacción, la cual, en concepto de un autor moderno, es “un tributo impuesto por la Ley en razón de una actividad realizada por el ente público respecto al obligado”.

En sus informes ante la Corte el apoderado de la contribuyente ha manifestado sobre el particular que “aceptar el concepto de tasa que ha acogido el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta” —el cual, precisamente,

es el establecido por este Alto Tribunal en anteriores decisiones y que en ésta se ratifica,— “es poner en manos del Estado el modificar a su arbitrio su participación en las utilidades de la industria minera y petrolera, pues por el simple hecho de imponer para determinadas actividades la necesidad de ocurrir a la solicitud de permisos, sería suficiente para que un determinado impuesto fuera calificado como tasa”; y, más aún, luego de transcribir definiciones clásicas de la tasa, agrega que, “de no ser ese el concepto, el Estado tendría a su arbitrio el romper el equilibrio financiero previsto, por un medio que no es en el que se pensó que podría nivelar en cualquier momento la justa participación: la Ley de Impuesto sobre la Renta”.

Tal argumento no corresponde a la verdad, primero, porque es históricamente inexacto, pues con el Impuesto Adicional, como claramente lo dijo la Exposición de Motivos de la Ley, que lo creó, sólo “se trata de que la Nación obtenga POR LO MENOS la mitad de la utilidad de estas industrias extractivas, lo cual exterminis, excluye el supuesto equilibrio financiero, al cual, inexactamente, se alude en los informes; y segundo, porque aun en el supuesto, de que así fuera, resultaría jurídicamente inaceptable, pues la interpretación de ese texto legal no puede conducir jamás a considerar que, con su dictado, el Estado enajenó, así sea parcialmente, su propio poder de imposición, atributo esencial de su soberanía. Las tasas, en efecto, son ingresos de Derecho Público, exigi-

bles, por tanto, en ejercicio de ese poder, sin más límites que los establecidos en la Constitución y en las Leyes.

Siendo, pues, tasas y no impuestos las exacciones aquí examinadas, no hay lugar a su cómputo a los fines de determinar el excedente gravable por el Impuesto Adicional sobre la Renta; por lo cual estos reparos fueron correctamente formulados y así se declara”.

REPAROS: a) su formulación constituye el ejercicio de una actividad reglada; b) las normas que la informan son de orden público.

... “La Ley de la materia vigente, que ya lo estaba para la fecha de la fiscalización, previene que “la Administración podrá verificar en cualquier momento el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, de su Reglamento, Resoluciones e Instrucciones y el contenido de las declaraciones juradas..., en el desempeño de cuya función podrá: 1º Examinar los libros, documentos y papeles que registren o puedan registrar o comprobar las negociaciones u operaciones que se juzguen relacionadas con los datos que deben contener las declaraciones...” (artículo 72); y su Reglamento, en norma que ha sido de aplicación inmediata, como que sólo es de procedimiento, prevé que “las actuaciones que practiquen los funcionarios fiscales a los fines previstos en los artículos 72 y 73 de la Ley, deberán hacerse constar en actas selladas con el sello de la Administración del Impuesto sobre la

Renta y firmadas por el funcionario y el contribuyente o su representante... El acta deberá contener una exposición motivada de los motivos y resultados de la actuación fiscal”.

Y, en relación con el contenido, significado e importancia de estas Actas Fiscales, la Corte ha dicho lo siguiente en caso anterior análogo: “Las actas Fiscales deben contener todos los hechos que las actuaciones fiscalizadoras de la Administración observen en el proceder de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y con mayor razón han de ser lo suficientemente explícitas, cuando, con base en ellas, la Administración ha de efectuar liquidaciones del Impuesto o de las multas aplicables; ellas deben contener, pues, todos los reparos, objeciones y observaciones que la Administración considere procedente formular a los contribuyentes, pues es el modo, el procedimiento, de que éstos disponen para informarse de las pretensiones fiscales y de los puntos de vista de la Administración frente a los propios; y de ahí que dichas actas deban ser notificadas a los contribuyentes y que para la instrucción, aprobación y levantamiento estén sujetas al previo cumplimiento de determinados requisitos y formalidades legales y reglamentarios. Como puede observarse, las Actas Fiscales, dentro de la actuación administrativa, tienen una significación análoga a la del libelo de la demanda en el proceso judicial civil, aunque, desde luego, al contribuyente no se le puede considerar como reo, sino como actor, cuando insta la vía contenciosa. Por con-

siguiente, aducir, por la Administración, instaurado ya el proceso, nuevos hechos, distintos a aquellos consignados en la respectiva acta fiscal que pueden afectar al contribuyente, es contrario al principio de la igualdad de las partes en el proceso. atribuye al Fisco una nueva prerrogativa de que no goza, pues no le está atribuida por Ley alguna y las que le están atribuidas son de interpretación restrictiva, en razón de su propio carácter excepcional; lleva incertidumbre al contribuyente, pudiendo colocarlo en situación de indefensión, pues le será difícil prever qué nuevos hechos y en qué oportunidades procesales los podrá alegar la Administración; y, en fin, introduce anarquía y desorden en la conducción del proceso”.

Para completar el concepto puede agregarse que, siendo ésta, además, una actividad reglada de la Administración, no puede quedar a su arbitrio el procedimiento conforme al cual ha de formular sus reparos a las declaraciones de rentas de los contribuyentes; y menos aún, si se tiene en cuenta que tal procedimiento constituye una de las seguridades y garantías que la Legislación Fiscal consagra a favor de sus destinatarios y cuya suma la doctrina denomina el estatuto del contribuyente; por lo cual las normas que lo informan son de orden público.

De modo, pues, que, así como el Acta Fiscal debe contener exposición razonada de los motivos de los reparos (resultados de la Fiscalización), así también, si levantada el Acta, la Administración

pretende formular otros reparos, o modificar los motivos de los ya formulados, debe seguir el mismo procedimiento, como que éste es de aplicación general, toda vez que del mismo depende, en todo caso, la eficacia formal de las actuaciones fiscales comentadas.

Ahora bien, en el caso de autos, la Administración, de una parte, formuló en el Acta de la Reconsideración Administrativa, un nuevo reparo a la declaración de rentas de la contribuyente, sin seguir el procedimiento establecido en el artículo 146 reglamentario; y, de otra, formuló, en el Acta Fiscal correspondiente, los demás reparos aquí examinados, sin la motivación adecuada, con lo cual infringió también la misma disposición reglamentaria, pues, como bien lo advirtió la recurrida, los timbres fiscales son medios o formas de pago de contribuciones que, en unos casos, pueden ser impuestos y, en otros, tasas; por lo cual debe evitarse la confusión de considerarlos como contribución autónoma, identificando impropia e indebidamente la naturaleza del tributo con su medio o forma de recaudación.

En tal virtud, la Corte considera afectados de nulidad estos reparos y así lo declara”.

TIMBRES: a) en Despacho de buques;

b) en licencias de navegación;

c) en patentes de sanidad.

“Al margen de la genérica motivación, arriba transcrita, del Acta Fiscal,

respecto de los diversos reparos que la intervención formuló por considerar que los gastos respectivos corresponden a tasas y no a impuestos, el Acta de la reconsideración administrativa, ratificó estos tres reparos, por conceptuar que corresponden, los dos primeros, a pagos efectuados “para obtener un beneficio”, y, el tercero, “por la comprobación de las condiciones sanitarias de buques y aeronaves”.

“...La Ley de Aduanas, de 1943, vigente durante el ejercicio reparado, establece en su artículo 271: “Llenadas que hayan sido las formalidades para el despacho de un buque, la Aduana entregará al Capitán los documentos correspondientes a la carga y una comunicación dirigida al funcionario aduanero del puerto de destino, en la que se hará constar si el buque conduce carga o va en lastre y si lleva o no pasajeros”.

La Ley de Timbre Fiscal, de 1944, reformada parcialmente en 1945, vigente también durante el ejercicio reparado, dispone, en su artículo 4º: “Se establece sobre los actos o escritos que se enumeran a continuación, los siguientes impuestos y tasas recaudables por medio de los timbres móviles, previstos en el inciso 1º del artículo 2º de esta Ley...”; y luego, en 19 numerales, y a través de numerosas subdivisiones de éstos, señala los diversos actos o escritos que causan los diversos impuestos y tasas. De donde, pues, es inexacto sostener, como lo pretende el apoderado de la contribuyente, que, porque “una Ley impositiva, como es la Ley de Timbre Fiscal,

pecha la expedición de ciertos documentos”, “se trata de un impuesto, no de una tasa”, toda vez que esta misma Ley se encarga de desdecirlo: ella establece, en efecto, impuestos y tasas recaudables por medio de “timbres móviles” sobre actos o escritos; de modo que corresponde al intérprete determinar cuándo la exacción corresponde a uno u otro instituto fiscal, atendida su propia naturaleza y, principalmente, su particular fundamentación, como ya se dijo.

El numeral 8º —“Documentos Aduaneros”— de la disposición últimamente transcrita, previene: “Según su naturaleza, quedan sujetos al pago de los siguientes impuestos:... — b) Manifiesto de Exportación. Causa el impuesto del dos por mil proporcionalmente al monto expresado en el documento... — d) Comunicación. La que para cada viaje del buque expide conforme a la Ley de Aduanas la autoridad aduanera del puerto originario de salida, causa impuesto según el tonelaje... — e) Patente de Sanidad. La expedida en Venezuela por autoridades venezolanas a aeronaves y a buques de cualquier clase, mayores de cien toneladas, causa el impuesto de diez bolívares. — La expedida en iguales circunstancias a los buques de menos de cien toneladas, causa el impuesto de dos bolívares...”.

Pues bien: “los documentos correspondientes a la carga” y la “comunicación dirigida al funcionario aduanero del puerto de destino”, a que alude el artículo 271 de la Ley de Aduanas, son, por lo menos, tratándose del “despacho

de buques” desde puertos venezolanos, el “manifiesto de exportación” y la “comunicación” a que se refieren las letras b y d) del numeral 8º del Artículo 4º de la Ley de Timbre Fiscal antes transcritos.

De otra parte, la Ley de Navegación de 1944, vigente también durante el ejercicio reparado, establece que “por la expedición de la Licencia de Navegación se causará un derecho que se determinará también en la forma del artículo anterior”, es decir, no mayor de un bolívar ni menor de cinco céntimos de bolívar por cada tonelada de Registro y en ningún caso inferior a treinta bolívares en totalidad, “pero rebajado en un cincuenta por ciento (50%) —continúa diciendo el artículo 27— de la cantidad señalada por cada tonelada de Registro, sin que en ningún caso pueda pagarse menos de quince bolívares”...

Y el Reglamento para la Expedición de Certificados de Matrícula, Patentes y Licencias de Navegación y Permisos Especiales dispone, en su artículo 23, que “el derecho causado por la expedición de la Licencia de Navegación, será el cincuenta por ciento (50%) del monto de los derechos que causaría la expedición de Patentes de Navegación al mismo buque”; y ésta, de acuerdo con el artículo 22 ejusdem, causa derechos de acuerdo con el tonelaje del buque, a cuyos efectos los ha catalogado en seis categorías. El mismo Reglamento previene, en su artículo 1º, que “los buques mercantes venezolanos sólo podrán usar la bandera nacional, y no podrán navegar sin el Certificado de Matrículas y

sin la Patente o la Licencia de Navegación o el Permiso Especial, según el caso”.

Finalmente, el Reglamento de Sanidad Marítima establece, en su artículo 10º, que “la Patente de Sanidad será expedida en los puertos venezolanos por los Médicos de Sanidad, dentro de las cuarenta y ocho horas que preceden a la salida del buque, sin cobrar emolumento alguno...”; y, en su artículo 15, que “los Médicos de Sanidad de los Puertos de Venezuela, están obligados a remitir con oficio al Administrador de la Aduana, o a quien haga sus veces, una copia de cada Patente de Sanidad que expidieren... para los efectos del pago del impuesto que prescribe la Ley de Renta Nacional de Estampillas para esta clase de documentos”, Ley ésta que fue sustituida por la mencionada Ley de Timbre Fiscal.

Ahora bien; los documentos aduaneros, como bien se sabe, son comprobantes o certificaciones de hechos o circunstancias, o autorizaciones, exigidos por la legislación mercantil, marítima y sanitaria, en beneficio del comercio, de la seguridad, de la defensa y de la salud. Así, en lo que concierne al caso de autos, los manifiestos de carga son documentos en los que se detallan los efectos cargados a bordo del buque, con mención de todos los datos necesarios para su individualización; la Licencia de Navegación es un documento por el cual se autoriza a determinados buques para navegar entre puertos también determinados; y la patente de sanidad es el documento que acredita el estado sanitario

del buque, de la tripulación y del pasaje.

Las exacciones fiscales que el Estado exige por la expedición de tales documentos, corresponden, a las llamadas, genéricamente, por la doctrina tasas administrativas: a aquéllas, que desde hace casi un siglo, comprendía la doctrina en el grupo de las mismas denominado "tasas de vigilancia y certificación"; que, en 1930, aparecían incluídas en el grupo de las tasas por otorgamiento de documentos probatorios y declarativos como "certificados y atestaciones de todas clases"; y que, tratadistas modernos llaman "tasas por acreditación de actos y expedición de comprobantes y documentos correspondientes"; "por lo que atañe a la expedición de comprobantes —dice un autor subrayando el concepto—, su naturaleza de tasa es mucho menos discutible, siendo asimismo, fácilmente determinables sus diversos caracteres y elementos constitutivos".

Con todo, conviene distinguir, en lo que concierne a la patente de sanidad, que la exacción, a que la misma da lugar, no se causa por su expedición, como claramente lo previene el artículo 10º del Reglamento de Sanidad Marítima, sino por la certificación o atestación de su contenido, cuya liquidación está a cargo del respectivo Administrador de la Aduana, como también lo previene el artículo 15 ejusdem. Por lo cual no hay lugar a deducir, como inexactamente lo hizo la recurrida que, porque sea expedida por los Médicos de Sanidad "sin cobrar emolumento alguno" y la Ley Fiscal la sujete a una exacción que de-

nomina impuesto, tal exacción haya de ser un impuesto y no una tasa como ciertamente lo es".

Impuestos computables para la determinación del excedente de renta gravable por el Adicional: son aquellos que realmente hayan sido o debido ser soportados por el contribuyente de este último impuesto.

"A. El artículo 4º de la Ley de Timbre Fiscal, ya citado, establece, en su numeral 19, un impuesto, cuya naturaleza de tal no se discute, sobre las "ventas a créditos de objetos muebles". Y el párrafo 5º del mismo numeral dispone que, a los efectos de la liquidación y recaudación de dicho impuesto, "el vendedor llevará un libro donde anotará diariamente una partida para cada una de las ventas que efectúe, con expresión para cada partida de la fecha, nombre y residencia del comprador, y monto total de la operación"; y que, "si lo prefiere, podrá inutilizar las estampillas en el libro auxiliar de ventas, o en el copiadore de facturas, o en un talonario de donde sean desglosadas las facturas, siempre que tales libros sean llevados con la debida regularidad". La voluntad de esta Ley Fiscal ha sido, pues, la de que el sujeto pasivo de dicho impuesto lo fuera el vendedor; por lo cual, si, como consecuencia del fenómeno económico del cambio, sobre el cual la misma Ley no podía ejercer control alguno, se operaba la traslación del impuesto, ello no es suficiente, al menos desde el punto de vista de este proceso, para des-

virtuar el propósito legal, “puesto que —como bien lo observó la recurrida— la tendencia tanto en la doctrina como en la sistemática positiva es la de prohibir la traslación del impuesto porque ella desnaturaliza los fines perseguidos por la tributación”.

“En consecuencia, la Corte considera que las dos primeras de estas partidas no corresponden a impuestos que gravan a la contribuyente sino a terceros, por lo cual se declaran procedentes los respectivos reparos”.

“B. En cambio, las Leyes de Papel Sellado de los Estados Zulia, Anzoátegui y Monagas, que establecían un impuesto proporcional sobre los sueldos, recaudable en papel sellado, sí hacían del pagador de éstos el sujeto pasivo del sujeto pasivo del tributo. Así, la del Estado Anzoátegui establecía, en su artículo 20, No. 50, cuyo texto es similar al de las Leyes de los otros Estados mencionados, que darían lugar al pago del

impuesto “los sueldos, raciones, jornales, planillas, demostraciones, presupuesto, o en forma en que quede constancia de los pagos que se hagan, por medio de documentos o escritos especiales...”.

De modo, pues, que, como bien lo estableció la recurrida, la intención legislativa de los mencionados estatutos impositivos regionales fué la de gravar a los patronos con ocasión de los egresos que efectuaran por concepto de salarios pagados a sus trabajadores, en cuyo concepto caben, indudablemente, como complemento o correctivo de los mismos, la participación de aquéllos en las utilidades de la empresa, pagada por ésta”.

“En consecuencia, la Corte considera que la tercera de estas partidas corresponde a impuestos que gravan a la contribuyente y no a terceros; por lo cual el reparo respectivo es improcedente y así lo declara”.

2. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA— DE VEINTE DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO, (Caso: International Petroleum Company Limited) QUE DECLARA CON LUGAR LAS APELACIONES INTERPUESTAS POR LA CONTRIBUYENTE Y POR EL ABOGADO FISCAL, CONTRA LA SENTENCIA No. 266 DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON FECHA DIECISEIS DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y TRES.*

IMPUESTO ADICIONAL: a) Fundamentos; b) Disposiciones legales.

“La Ley de Impuesto sobre la Renta, de 1943, vigente durante el ejercicio

reparado, dispone al efecto: “En los casos de rentas de contribuyentes que obtengan ingresos derivados de la industria extractiva de la minería o de hidrocarburos, inclusive regalías y otras par-

ticipaciones del mismo origen, si después de deducidos el impuesto cedular y el complementario, la renta restante excede de la suma de los impuestos causados por razón de las actividades de la industria durante el año gravable, tal excedente estará sujeto a un impuesto adicional del cincuenta por ciento (50%)..." (artículo 31); "En la suma de los impuestos que debe restarse de la renta neta para obtener el excedente gravable, se incluirán todos los causados durante el ejercicio aún cuando sean capitalizados, con excepción de los impuestos de exploración e inicial de explotación" (artículo 33).

El Reglamento de dicha Ley dispone asimismo: "... para obtener el excedente de la renta neta sujeto al impuesto adicional se rebajará la suma de los impuestos causados durante el ejercicio, aún cuando sean capitalizados, pagados por el contribuyente a la Nación, a los Estados o a las Municipalidades, con excepción de los de exploración e inicial de explotación..." (artículo 113).

Por su parte, la Exposición de Motivos de la misma Ley expresa que "dicho monto (de los impuestos causados durante el año por razón de las actividades de la industria) está integrado por todos los impuestos nacionales, estatales y municipales con excepción, naturalmente, del impuesto adicional. Debido a su naturaleza, —agrega el texto—, no se incluirán las tasas; tampoco 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 utilidad. Finalmente, se excluyen también de este monto los impuestos de exploración e inicial de explotación, pues ellos constituyen el precio cobrado por el otorgamiento de la concesión".

INTERPRETACION ESTRICTA DEL CONCEPTO DE IMPUESTO

"Es evidente, pues, que, para determinar el excedente de renta neta gravable por el Impuesto Adicional, sólo pueden deducirse de la misma "los impuestos causados por razón de las actividades de la industria durante el año gravable, con las excepciones impositivas mencionadas.

Por tanto, juzga la Corte que el concepto de "impuestos" ha de interpretarse, en este caso, en sentido estricto, como una categoría específica de exacciones fiscales, tanto en razón de la finalidad de la norma, "ya que se trata de que la Nación obtenga por lo menos la mitad de la utilidad" de esta industria extractiva, como porque constituye un rubro de "deducciones" para la determinación del imponible, las cuales, en todo caso, son de interpretación restrictiva. En consecuencia, no pueden legalmente computarse, entre tales "impuestos", por estrechas que sean las analogías o similitudes que tengan con esta categoría tributaria, aquellas otras exacciones fiscales que no corresponden estrictamente al concepto específico de "impuesto".

IMPUESTO Y TASA: Conceptos jurídico-fiscales.

“Ahora bien, siendo el motivo de la litis, fundamentalmente, la calificación jurídico - fiscal de determinadas exacciones, calificadas como “tasas” por la Administración y como “impuestos” por la contribuyente, es necesario establecer primero, y a través de sus específicas diferencias, los conceptos jurídico - fiscales de “impuesto” y de “tasa”, para, ello establecido, determinar entonces a cuál de una u otra categoría tributaria corresponden las exacciones cuya calificación se discute, que permita o no su cómputo para que funcione el Impuesto Adicional..

A diferencia de algunas legislaciones tributarias extranjeras, la nuestra no define los conceptos jurídicos - fiscales de “impuesto” y de “tasa”. Pero, de las numerosas definiciones de los tratadistas, puede, sin embargo, establecerse el concepto de uno y otro instituto, en el cual concurren los caracteres fundamentales que los particularicen y en los cuales haya acuerdo, al menos mayoritario, en la doctrina.

Así, en efecto, como bien lo asentó la recurrida, puede considerarse el impuesto como toda prestación económica, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, a todos aquellos sujetos que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la Ley como hechos imposables, con el objeto principal de arbitrar recursos para el soste-

nimiento de los servicios públicos, sin que los contribuyentes reciban en cambio contraprestación específica alguna, o se materialice respecto a ellos una determinada actuación de la entidad pública que les concierna en forma individual. Puede decirse por tanto que son “impuestos” todos aquellos tributos exigidos por el Estado en virtud de una Ley, con fines fiscales o extrafiscales, sin contraprestación específica o diferencial inmediata respecto del obligado.

Al contrario, este Alto Tribunal ha considerado —y su criterio fue acogido por la recurrida— que son “tasas” aquellos tributos pagados al Estado en virtud de una Ley, como contraprestación de un servicio o por la realización de una actividad por parte del ente de derecho público respecto del particular.

No obstante considera la Corte que, si bien es relativamente fácil la distinción teórica de estos institutos fiscales, no lo es, en cambio, el establecimiento de los caracteres fundamentales que, en forma definitiva y radical, permitan diferenciarlos.

En defecto, de definiciones legales, la diferenciación entre las diversas especies de contribuciones ha de establecerse, no tanto por su denominación legal, generalmente impropia, sino en razón de la naturaleza específica de cada uno.

Por consiguiente, a juicio de la Corte, la distinción entre estas dos categorías de exacciones fiscales impuestos y tasas es

tablecidas, desde luego, con elementos jurídicos, estriba, básicamente en que, mientras el fundamento del impuesto es la expresión de una determinada capacidad contributiva cualquiera no vinculada singularmente con servicio alguno; el fundamento de la tasa es la realización de una actividad del ente público respecto al obligado, relacionada con un servicio estatal hacia éste.

Ha sido, precisamente, en este sentido, como este Supremo Tribunal, en anteriores decisiones de litigios análogos al de autos, ha considerado que la tasa no sólo corresponde a la contraprestación de un servicio —que es la concepción tradicional económico - hacendaria—, sino también al pago por la realización de una actividad administrativa por parte del ente de derecho público”.

LICENCIAS DE ESTACIONES DE RADIO Y TELEFONOS: No constituyen impuestos sino tasas.

“Conforme a la doctrina expuesta, pasa la Corte a examinar las diversas partidas reparadas, según aparece de las actas.

1. Licencias de Estaciones de Radio y Teléfonos.

En sus informes ante la Primera Instancia, el apoderado de la contribuyente expone, a este respecto, que “característica fundamental (de la tasa) es el servicio que el contribuyente da al Estado, cuando aquél en la necesidad de dicho

servicio paga la respectiva tasa”; y, luego de preguntarse “qué servicio presta el Estado cuando para poder operar una estación de radioteléfono solicita la licencia respectiva”, agrega: “Indudablemente que tal licencia es necesaria a los fines del Estado por su Poder de Policía, y que por tal motivo establece un impuesto recaudable en la oportunidad de obtenerse la licencia respectiva...”; para concluir su exposición así : “Quiero decir, entonces que los pagos efectuados constituyen un **impuesto**, no tan sólo porque así lo llama la Ley sino también porque de la naturaleza misma de la creación se desprende sin lugar a dudas el hecho de que el pago está efectuado, no porque el Estado preste un servicio, sino porque es el particular quien lo presta para sí mismo o como explotación a terceros, —sic— y tal actividad, requiriendo la necesidad del Poder de Policía en beneficio de toda la comunidad, exige la estricta vigilancia de las autoridades. Este análisis, pues, conduce con claridad meridiana y sin asomo de dudas, a la caracterización de un verdadero impuesto, ya que el pago es exigido en beneficio del Estado mismo a los fines inmanentes de su propia razón de ser”.

Considera la Corte; que tal razonamiento es infundado. En efecto, la Constitución Nacional de 1936, bajo cuyo régimen fue dictada la vigente Ley de Telecomunicaciones, luego de garantizar “la libertad del trabajo y de las industrias”, previene que “se otorgarán conforme a la Ley, los privilegios temporales relativos a la propiedad intelectual, pa-

tentes de invención y marcas de fábrica, y los que se acuerden, también conforme a la Ley y por tiempo determinado, para el establecimiento y explotación de ferrocarriles, empresas de navegación aérea, canalización, tranvías, fuerza hidráulica, líneas telefónicas o telegráficas y sistemas de comunicación inalámbrica, cuando tales obras se lleven a cabo o se instalen a costa del concesionario...”; y, asimismo, que el Poder Federal quede facultado, entre otras cosas, “para reservarse el ejercicio de determinadas industrias para asegurar los servicios públicos y la defensa y crédito de la Nación...” (artículo 32, ordinales 8º y 9º). Sustancialmente, en nada difiere el texto constitucional actual (artículos 96, 97, 98 y 100). En consecuencia, la Ley de Telecomunicaciones, de 1941, vigente también durante el ejercicio reparado previene, por su parte, que “el establecimiento y explotación de todo sistema de comunicación telegráfica por medio de escritos, signos, señales, imágenes y sonidos de toda naturaleza, por hilos o sin ellos, u otros sistemas o procedimientos de transmisión de señales eléctricas o visuales, inventados o por inventarse, corresponde exclusivamente al Estado”; pero que, “sin embargo, el Ejecutivo Federal podrá otorgar permisos y concesiones a particulares para el establecimiento y explotación, o para empleo con fines educativos, de los servicios expresados, cuando cumplidas por aquéllos las formalidades establecidas en los Reglamentos, garantido el Estado de que el permiso o la concesión no perjudica sus propias instalaciones, ni la de los

anteriores concesionarios, llene una necesidad de efectivo progreso” (artículo 1º). Establece, al respecto, la misma Ley que “los servicios de telecomunicaciones explotados por los particulares pagarán al Fisco Nacional los siguientes impuestos:... b) Un bolívar por kilómetro y por año de todas las líneas telefónicas pertenecientes a particulares... a) Una cantidad anual que no podrá ser menor de cuatrocientos bolívares (Bs. 400,00) ni mayor de tres mil bolívares (Bs. 3.000,00) teniendo en cuenta la potencia, por cada estación privada de radiocomunicación...” (artículo 15).

Como puede observarse, el Estado Venezolano, como casi todos los Estados modernos, se ha reservado, en términos de exclusividad, los “servicios de telecomunicaciones”; de tal modo que, sólo excepcionalmente, y previo el cumplimiento, por los interesados, de los respectivos requisitos legales y reglamentarios, puede “otorgar permisos y concesiones a particulares para (su) establecimiento y explotación”. De modo, pues, que, cuando el Estado, excepcionalmente como ya se dijo, otorga a un particular un “permiso” o una “concesión” para tal fin está habilitando al permisionario o al concesionario para el establecimiento o la explotación de un servicio, en beneficio exclusivamente suyo, al menos en casos como el de autos —estaciones privadas de radiocomunicación y líneas telefónicas—, que privativamente corresponden al Estado; es decir, el Estado coloca al particular en un régimen jurídico más ventajoso del de derecho

común, del que se lo extrae, y en el cual se encuentran todos los demás particulares; dicho lo mismo de otro modo, le confiere un "privilegio" conforme a la terminología empleada por la Constitución de 1936.

Ahora bien; la retribución o compensación, con que el permisionario o concesionario de telecomunicaciones remunera al Estado por el mantenimiento en el goce de esa ventaja o privilegio, no puede ser lógicamente un impuesto, como lo pretende la contribuyente; sino una tasa, puesto que retribuye una actividad del Estado, entendida en la forma expuesta en el fallo, en cuanto ha sido realizada por el ente público respecto del obligado o porque se enlaza con un servicio estatal hacia el contribuyente. Tal retribución corresponde a las tradicionalmente llamadas en doctrina tasas por remoción de límites prohibitivos, cuyo fundamento, reside en el servicio dispensado por el Estado hacia el contribuyente, consistente en alzar el límite prohibitivo existente, facultándole para llevar a cabo los actos a actividades por él vedadas y reguladas.

Siendo, pues, tasas y no impuestos las exacciones aquí examinadas, no hay lugar a su cómputo a los fines de determinar el excedente gravable por el Impuesto Adicional sobre la Renta; por lo cual estos reparos fueron correctamente formulados y así se declara".

CERTIFICADOS DE AERONAVEGABILIDAD, PERMISO Y LICENCIA PILOTO AVIADOR COMERCIAL:

No constituyen impuestos sino tasas

"El artículo 22 de la Ley de Aviación Civil dispone que "toda aeronave debe estar provista del certificado de aeronavegabilidad como constancia de que ha pasado las pruebas que acrediten condiciones de seguridad técnicamente satisfactorias..."; el artículo 9º *ejusdem*, que "toda aeronave debe estar provista de permiso para poder volar sobre el territorio nacional"; y su artículo 25, que "para actuar como miembro del personal técnico aeronáutico se requiere ser titular de la licencia correspondiente...".

Y la Resolución No. 84, de fecha 23 de marzo de 1953, del Ministerio de Comunicaciones, vigente durante el ejercicio reparado, fija los "derechos" que habrán de pagarse "Por Certificados de Aeronavegabilidad para Aeronaves", "Por permiso de Vuelo para Aeronaves" y "Por Licencias de Pilotos". (Letras e), f) y h).

No cabe duda que tales derechos, pagados por la expedición del Certificado, Permiso y Licencia mencionados, son tasas administrativas que, dentro de la clasificación general de éstas, corresponden, a las denominadas de "vigilancia de seguridad"; y a las debidas por remoción de límites prohibitivos.

En consecuencia, la Corte considera correctamente formulados estos reparos y así lo declara."

ACTA FISCAL: Su falta de motivación genera nulidad de los reparos que carezcan de ella.

“El artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en norma que ha sido de aplicación inmediata, como que sólo es de procedimiento, prevé que “las actuaciones que practiquen los funcionarios fiscales... deberán hacerse constar en actas selladas con el sello de la Administración... y firmadas por el funcionario y el contribuyente o su representante”; y que “el acta deberá contener una exposición razonada de los motivos y resultados de la actuación fiscal”.

Ahora bien, ni en el Acta Fiscal, ni en su Anexo, la Fiscalización determina la clase de acto, solicitud, documento, contrato u operación que originó el pago de los “derechos de registro” a que se refiere el presente reparo; pues la misma se limitó a indicar el concepto general del reparo y a expresar que los “derechos de registro” son tasas y no impuestos. La omisión de especificación sobre la clase de actuación que causara los “derechos de Registro” es un vicio formal del Acta, que contraviene lo dispuesto en el citado artículo 146 del Reglamento. Tal especificación —que constituye la motivación del reparo— es imprescindible en la formulación de reparos como el de autos, ya que la fuente de esos “derechos” no es única, sino múltiple, como bien lo advirtió la recurrida; pues, conforme a las disposiciones de la Ley de Registro Público, las actuaciones que se realizan ante las Ofi-

cinas de Registro dan lugar, algunas, a verdaderos impuestos, y, otras, a tasas.

Siendo, así, pues, que el reparo carece de la adecuada “motivación”, por lo cual se le ha formulado en contravención del artículo 146 reglamentario, la Corte lo considera afectado de nulidad y así lo declara.”

PATENTES DE VEHICULOS: Tasas y no Impuestos.

“La Ley de Tránsito Terrestre, vigente durante el ejercicio reparado, dispone, en su artículo 8º, que “todos los vehículos deberán ser previamente matriculados en las oficinas” allí indicadas; y, en el Parágrafo Unico del mismo artículo, que “ningún vehículo podrá transitar sin haber cumplido los requisitos que establezcan las Ordenanzas Municipales”. Y entre los requisitos establecidos por estas Ordenanzas, se encuentra, el pago de la patente de vehículos.

Luego, como lo estableció la recurrida, el pago, que el particular hace de esa patente, constituye la contraprestación de un acto administrativo —de autorización para ejercer una actividad regulada por el Estado—, que en forma individualizada y específica le concierne.

Es cierto que el vocablo patente es, en la terminología fiscal, un término equívoco, que puede comprender ya un impuesto, ya una tasa; pero, en lo que concierne a las patentes de vehículos, y

al menos conforme a la legislación imperante durante el ejercicio reparado, es claro que corresponden a las llamadas doctrinariamente "tasas por remoción de límites prohibitivos".

En consecuencia, la Corte considera procedente el presente reparo y así lo declara."

ESTAMPILLAS CHEQUES VIAJEROS: Constituyen impuestos.

"La Ley de Timbre Fiscal, vigente durante el ejercicio fiscalizado, establece, en el numeral 10 de su artículo 4º, que "causan por una sola vez el impuesto del dos por mil proporcionalmente al monto del giro; a) Los emitidos en Venezuela para ser pagados en el exterior. b) Los emitidos en el exterior para ser pagados en Venezuela. c) Los emitidos en el exterior para ser igualmente pagados en el exterior, pero que sean vendidos, cedidos, endosados o traspasados en Venezuela". Agrega el mismo dispositivo que, "en el caso de la letra a) el impuesto debe ser satisfecho por el librador del giro..."; "en el caso de la letra b)...Por el beneficiario"; y, "en el caso de la letra c)...por el vendedor...".

Ahora bien; la referida exacción constituye, ciertamente, un impuesto a la

circulación de los bienes, a la circulación de la riqueza; por lo cual, en principio, el monto del mismo, al cual el presente reparo se refiere, es computable a los fines de determinar el excedente de renta neta gravable por el Impuesto Adicional. Y, si bien es cierto que, el Parágrafo Único del artículo 118 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente durante el ejercicio reparado, previene que "los impuestos pagados por el contribuyente y que éste cargue a terceros deben ser excluidos"; y que "los impuestos pagados por terceros y cargados al contribuyente, deben ser incluidos"; de modo que los impuestos computables, a los fines ya indicados, son aquéllos que realmente hayan sido o debido ser soportados por el contribuyente del Impuesto Adicional; y que, en el caso de autos, esta última circunstancia ha podido no concurrir, pues que la contribuyente ha podido ser cesionaria, compradora o endosataria de los cheques que causaron tal impuesto; no es menos cierto que el Acta Fiscal carece de toda motivación, sobre este extremo, contra lo prevenido en el artículo 146 reglamentario.

En consecuencia, la Corte considera improcedente el presente reparo y así lo declara."

3. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO ADMINISTRATIVA— CON FECHA VEINTIUNO DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO (Caso: Bilancieri) QUE DECLARA EXTEMPORANEO UN RECURSO Y REVOCA LA DE PERENCION DE INSTANCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA No. 196 DE VEINTINUEVE DE NOVIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS.*

TERMINO PARA APELAR: Es de Caducidad.

“Siendo así, observa entonces la Corte que, conforme a la jurisprudencia sobre el particular, el término que la Ley confiere para deducir el recurso de apelación para ante el Tribunal competente, contra planillas de liquidación de impuesto sobre la renta, bien que éstas hayan sido emitidas por la Administración respectiva, en virtud de sus atribuciones privativas, o como consecuencia de reparos formulados por la Sala de Examen de la Contraloría, es un término fatal y perentorio de caducidad cuya observancia, en virtud de su propia naturaleza, se impone no sólo a los contribuyentes, sino también a la Administración y a los Jueces. Y tal término es necesariamente así, como en un caso anterior análogo lo dijo la Corte, de caducidad como se ha expuesto, en razón de la prontitud y oportunidad en la recaudación del tributo, en las cuales están interesados el Estado y la comunidad social toda, por lo cual la noción de evidente orden público está ínsita en dicho término. En consecuencia, este término no está sujeto a interrupciones ni suspensiones de ningún género.

Además, el pago o afianzamiento de los reparos o planillas de liquidación, como requisitos indispensables para la admisión del recurso, deben efectuarse “previamente”, esto es, lógicamente, dentro de ese término de caducidad que la Ley concede para interponerlo, como reiteradamente lo ha dicho la misma jurisprudencia.

En virtud de lo expuesto, resulta obligado considerar, y así se declara, en la misma forma como se lo ha declarado en casos análogos, que el recurso contra la “resolución definitiva” de la Contraloría, fué interpuesto extemporáneamente, de tal modo que la Administración no ha debido oírlo, ni el Tribunal Superior de Hacienda, ni el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, que lo sucedió en la competencia sobre la materia, han debido admitirlo.

Considerado como ha sido extemporáneo el recurso, los reparos, y consiguientemente las planillas a cuya expedición los mismos dieron lugar, han quedado definitivamente firmes; por lo cual resulta ocioso entrar a conocer del fondo de la incidencia promovida sobre la perención de la instancia. Así se declara.”

4. *DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA —SALA POLITICO ADMINISTRATIVA, (Caso: Pancoastal Petroleum Company) Ejercicio, 1958, CON FECHA VEINTISIETE DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO, QUE CONFIRMA LA No. 197 DE TRES DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS, DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.*

CONTRIBUCIONES FISCALES: Deben ser pagadas en el ejercicio para que sean deducibles en el mismo.

“De donde, pues, el punto controvertido se refiere exclusivamente, a la determinación del ejercicio económico al cual deba legalmente imputarse, como gasto deducible para establecer la renta neta gravable, la referida suma de novecientos nueve mil cuatrocientos noventa bolívares con ochenta y cinco céntimos (Bs. 909.490,85), correspondiente a impuesto de explotación de hidrocarburos; si a aquel ejercicio, en el cual se causó el mencionado impuesto, o sea el de 1958, como lo pretende la recurrente; o si al ejercicio en el cual fué efectivamente pagado dicho impuesto, como lo sostiene la Administración.

A tal fin cabe observar que el asunto presenta un aspecto ciertamente contable, sí, pero en ninguna forma intrascendente desde el punto de vista jurídico-fiscal. En efecto, la cuestión incide, y su incidencia revela de suyo especial significación fiscal, en la disponibilidad y liqui-

dez del enriquecimiento a los fines de su gravamen impositivo; pues si la contabilidad se lleva a base de ingresos y egresos efectivos, o meramente causados o incurridos, ello puede determinar, diferentemente desde luego, el ejercicio económico al cual deba imputarse una partida cualquiera, de ingresos o de egresos, con la modificación consiguiente del monto de la materia imponible. Por manera que sí hay diferencia, “desde el punto de vista de la contabilidad entre un gasto experimentado pero no pagado y uno experimentado y pagado dentro del propio ejercicio, para fines del impuesto”.

Nuestra legislación impositiva a la renta, hasta la reforma de 1955, era efectivamente inconsecuente en el régimen a que a este respecto sometía determinadas rentas, las comercio-industriales, o las de origen minero o petrolero como las de la contribuyente de autos; el Reglamento de la Ley de la materia, si bien, de una parte, consideraba disponibles tales rentas, a los fines fiscales, desde que las operaciones se realizan, esto es, en el momento en que aquéllas fueron gana-

das, causadas o devengadas; de otra parte prevenía que las deducciones admisibles, para la determinación de la renta neta gravable, debían “corresponder a sumas que hayan sido realmente pagadas durante el año gravable”, esto es, a gastos o egresos efectivos. La Ley de 1955 acogió ese concepto, hasta entonces meramente reglamentario, de la disponibilidad de estas categorías de rentas en el momento de su causación o devengo: “desde que se realizan las operaciones que (las) producen”, y de ahí, precisamente, contra lo que sostiene la contribuyente en sus informes ante la Corte, que “las ventas que se hicieran durante el ejercicio económico, y aun no cobradas, deberían declararse como ingresos”; y el Reglamento de dicha Ley, de 1956, aún vigente, se acordó también con ese mismo concepto, al prevenir que las deducciones “deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable” (artículo 109), pero con una salvedad expresa: la de las contribuciones, pues que son contribuciones deducibles las pagadas durante el año gravable (artículo 107); salvedad reglamentaria ésta a la cual la contribuyente imputa ilegalidad, por considerar que dejó de lado el principio de causación del gasto, al cual atribuye fundamentación legal, es decir, porque “alteró el espíritu, propósito y razón de la Ley”.

Sin embargo, observa la Corte que, si bien es cierto que “cuando el Reglamento habla de egresos causados durante el año, es conforme con el espíritu de la Ley” también es cierto que, cuan-

do el mismo Reglamento previene que “son contribuciones deducibles las pagadas durante el año gravable” y no las meramente causadas, también es conforme con el espíritu de la Ley, y, más aún, con su propia letra.

En efecto, las contribuciones fiscales, a los efectos de su deducción de la renta bruta para determinar la renta neta gravable, han estado sometidas, en nuestra legislación impositiva, a un régimen tradicionalmente invariable y uniforme, si, como ya se dijo, hasta la reforma legal de 1955, era de jerarquía meramente reglamentaria la determinación del momento de la disponibilidad de las rentas mixtas (comerciales, industriales, mineras, petroleras y agropecuarias) y de las de valorización de inmuebles, en forma que se las consideraba disponibles desde la realización de las respectivas operaciones, y para establecer su liquidez, el mismo Reglamento sólo autorizaba la deducción de las expensas realmente pagadas; la Ley, no obstante, desde la primitiva, de 1942, expresamente señalaba entre las deducciones que autorizaba hacer a la renta bruta para obtener la renta neta en los casos de beneficios industriales comerciales, mineros y de hidrocarburos, “**todas las contribuciones PAGADAS por la Empresa...**”; asimismo, autorizaba también la deducción de todas las contribuciones pagadas para determinar la renta neta en los casos de beneficios agropecuarios, puesto que al régimen de aquella Cédula remitía el de ésta.

La situación no se ha modificado en

absoluto, no obstante la reforma de 1955, mediante la cual se erigió en principio legal el ya mencionado de la disponibilidad de estas rentas, hasta entonces sólo reglamentario, y se creó una nueva cédula, en la cual habrían de tributar “los beneficios mineros, de hidrocarburos y de actividades conexas”, que anteriormente tributaban en la cédula comercio-industrial. La Ley continúa autorizando expresamente, para obtener la renta neta en los casos de “beneficios industriales, comerciales y otros enriquecimientos”, la deducción de “las contribuciones pagadas por la empresa con excepción del impuesto autorizado por esta Ley”. De ahí que su Reglamento, de una parte, reitere que ‘son contribuciones deducibles las pagadas por el contribuyente durante el año gravable, con excepción del impuesto sobre la renta’ (artículo 57), y, de otra parte, prevenga que “las deducciones a que se refiere este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 57 del presente Reglamento...” (artículo 78). Asimismo, en los casos de “beneficios mineros, de hidrocarburos y de actividades conexas”, como es precisamente el de autos, la misma Ley estatuye, aunque elípticamente, si se quiere, en su artículo 16, el procedimiento para determinar la renta neta, análogo al establecido en sus artículos 11 y 12, para determinarla en la cédula comercio-industrial: “para determinar la renta neta—dice al efecto el citado artículo 16—se deducirán de los ingresos brutos los costos realizados en el país; las deduc-

ciones expresamente determinadas en este Capítulo y los demás gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta”. De ahí que el Reglamento establezca que “la renta bruta se determinará restando de los ingresos brutos causados durante el ejercicio el costo de los productos enajenados y de los servicios prestados en el mismo período” (artículo 82); y que “para obtener la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos de venta, administrativos y generales; las cuotas de amortización de los capitales invertidos en la producción de la renta y las pérdidas de capital, a que se refieren los artículos 16, 17, 18 y 19 de la Ley” (artículo 87); y de ahí también que, luego de disciplinar todas estas deducciones admisibles para obtener la renta neta, el mismo Reglamento prevenga, de una parte, que “son contribuciones deducibles las pagadas durante el año gravable con excepción del impuesto sobre la renta y de las que sean capitalizables conforme a las disposiciones del Capítulo V de la Ley” (artículo 107), y, de otra parte, que “las deducciones a que se refiere este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, salvo lo dispuesto en el artículo 107 del presente Reglamento...” (artículo 109). El precepto reglamentario, a que éste último alude, desarrolla el dispositivo del Parágrafo Segundo del citado artículo 16 de la Ley, según el cual “no serán deducibles las contribuciones establecidas en la presente Ley, ni aquellas que sean capitalizables...”; y, conforme a su razonable inteligencia, serán

deducibles, de acuerdo con dicho texto, todas las demás contribuciones establecidas por otras leyes, con la excepción allí contemplada, y siempre, desde luego, que hayan sido pagadas; pues nada autoriza a considerar que, por argumento a contrario, como lo pretende la recurrente, sean deducibles todas las demás contribuciones establecidas por otras leyes, independientemente de que hayan sido sólo causadas o de que hayan sido efectivamente pagadas. La consideración de que la cédula minera y petrolera, en la cual tributa la contribuyente de autos, es un derivado directo e inmediato de la cédula comercio-industrial, explica, por el contrario y sin menoscabo, desde luego, de la autonomía de cada cédula, el tratamiento igual que legal y reglamentariamente se atribuye a la deducción de las contribuciones fiscales para determinar la renta neta en cada una de dichas cédulas. De donde no se alcanza a comprender el presunto exceso del Poder Reglamentario, que la recurrente atribuye al citado artículo 107 del Reglamento.

Ahora bien, no es un hecho meramente casual que la deducción de las contribuciones fiscales, cualquiera sea o haya sido el sistema adoptado para determinar la disponibilidad y liquidez de la renta —de ingresos causados y egresos efectivos, o de ingresos y egresos efectivos, o de ingresos y egresos causados, o de ingresos y egresos efectivos—, esté condicionada, en todas y en cada una de las cédulas en que la Ley la autoriza, al requisito indispensable del pago, independientemente del momento de su causación, conceptos éstos que son perfecta-

mente diferenciados y diferenciables tanto en Derecho como en Contabilidad. Ese tratamiento igual tradicionalmente uniforme e invariable, obedece a un motivo racional y lógico, de lógica jurídica y de lógica fiscal: procurar que el gravamen incida sobre la renta neta, a lo que no obsta que ésta sea erigida en una categoría fiscal, y, al mismo tiempo, estimular el pago, por vía de una indirecta política fiscal por así decirlo, de las demás contribuciones fiscales, en cuya recaudación la Administración Pública tiene interés, como bien lo estableció la recurrida en el punto, para atender al costo de los servicios públicos generales y especiales.

“A juicio de la Corte, en nuestra legislación impositiva a la renta, desde su establecimiento hasta la actualmente vigente, y en lo que hace relación con el impuesto cédular y complementario, la deducción de contribuciones fiscales ha estado y está condicionada especialmente por el pago de las mismas, a diferencia de los demás gastos para cuya deducción, en lo concerniente a la cédula en que tributa la contribuyente de autos, es suficiente su mera causación. De ahí que la Corte considera ajustado a derecho el criterio fiscal en cuanto objetó la deducción de la referida suma de novecientos nueve mil cuatrocientos noventa bolívares con ochenta y cinco céntimos (Bs. 909.490,85), por corresponder a contribuciones fiscales meramente causadas, aún no pagadas, en contra de lo expresamente prevenido por los artículos 107 y 109 del Reglamento; y así se declara.”

Doctrina - 1 al 3

1. VENTA DE APARTAMENTOS EN PROPIEDAD HORIZONTAL COMO ACTIVIDAD DISTINTA DE LAS PROPIAS DE UN CLUB.

“Preceptúa el ordinal 7º del artículo 3º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su parte final, después de haber declarado como exonerables por resolución del Ejecutivo Nacional, los enriquecimientos netos de las instituciones que en el texto del ordinal se mencionan, que:

“No serán exonerables los enriquecimientos que obtengan las mismas en actividades distintas de las que les son propias”.

A juicio de esta Administración debe interpretarse como intención del Legislador al asentar la salvedad anotada en el texto transcrito, que se debe entender por “actividades distintas de las que les son propias”, aquéllas que se apartan de las especificadas en los estatutos que rigen y encausan su funcionamiento. Ahora bien, consta en los Estatutos del P.G.Y.C. según se puede ver en la copia de los mismos que se sirvieron anexar a la solicitud de exoneración enviada a este Despacho con fecha 14 de agosto de 1963:

“...su objeto principal es el de establecer en los terrenos aportados por la

C.A. U.P.G., situados en la Urbanización del mismo nombre, un centro de esparcimiento en el que además de facilitar a sus miembros la práctica de deportes marítimos, se ofrezca a éstos sanos atractivos para el descanso y distracción”.

La actividad económica constituida por la construcción de tres edificios de apartamentos para venderlos en propiedad horizontal, aunque sea exclusivamente a los miembros del Club, no puede quedar enmarcada entre las actividades propias del Club, quedando por consecuencia incluida en la excepción legal citada con anterioridad.

En consecuencia de lo expuesto, esta Administración advierte formalmente a la Asociación Civil por usted presidida, que debe ser objeto de una declaración de impuesto la demostración de la utilidad obtenida en la actividad descrita, como materia imponible que es, so pena de incurrir en las sanciones expresadas en la Resolución de Exoneración”.

Oficio No. HIR-300-663 de la Administración General, con fecha 3-4-65.

2. DISOLUCION DE UNA COMUNIDAD SUCESORAL

En relación con su atenta comunicación de fecha 27 de enero del presente año, cumple esta Administración en dar

respuesta a la consulta planteada tal como a continuación se permite exponer.

“En primer término quiere la Admi-

nistración advertir que, a menos que la comunidad por usted representada posea rentas clasificadas en la Cédula III —Comercio Industrial— o en la V —Agropecuaria— su ejercicio gravable debe estar comprendido, en el primer período, desde la fecha en que acaeció la muerte del causante hasta el 31 de diciembre del mismo año, y del 1º de enero al 31 de diciembre en los años siguientes; esto de acuerdo con lo pautado por el artículo 6º del Reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Renta.

Asentado lo anterior; respecto a la fecha final del último ejercicio, objeto de la consulta, es criterio de esta Administración, que no pudiendo prolongarse indefinidamente la existencia de la comunidad después de su formal disolución, hasta la cancelación de su última acreen-

cia u obligación, es en la fecha de su disolución que debiéndose haber levantado un balance de todos sus activos, bienes muebles o inmuebles y frutos naturales o civiles producidos por éstos, entre los cuales entran los arrendamientos, y del pasivo, si lo hubiere formado por las obligaciones contraídas por la comunidad durante su existencia; es el resultado de este balance formado por bienes y acreencias el que debe ser distribuido entre los comuneros en proporción a sus derechos. En consecuencia, la fecha de cierre del último ejercicio debe coincidir con la fecha cierta del documento autenticado, quedando fuera de la comunidad y pasando a ser rentas individuales de cada excomunero los cánones de arrendamiento exigibles en fecha posterior”.

Oficio HIR - 300 - 664 de 3-4-65.

3. *TRATAMIENTO FISCAL DE LOS GASTOS DE INSTALACION Y GASTOS DE TRANSPORTE HECHOS AL SERVICIO DE UNA EMPRESA.*

En relación con la atenta comunicación de esa empresa fechada en Maracaibo el 16 de febrero del presente año, cumple esta Administración en dar respuesta a la consulta planteada tal como a continuación se permite exponer.

“De acuerdo con lo expresado en su escrito, la empresa para su organización, adquisición de maquinaria adecuada y estudio de las diferentes fases de fabricación, ha incurrido en crecidos gastos por conceptos de transporte en viajes al exterior del personal de la empresa.

Como esta cuestión abarca dos aspectos, se responderá a ella en sus dos formas.

a) Deducibilidad del gasto para el cálculo de la renta neta.

Sobre este punto del problema existe jurisprudencia asentada por la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en sentencia No. 322 del 25-4-51, de la cual la Administración se permite extractar de la parte motiva el siguiente párrafo referente al caso:

“Considera la Junta que, aunque el

gasto fue "pagado" en su totalidad en el país, no fue en cambio "causado" íntegramente dentro del territorio nacional, ya que corresponde al pago de un servicio de transporte realizado parte en Venezuela y parte en el exterior; es evidente que la condición que requiere la Ley de que el gasto sea "hecho en el país" no puede referirse al lugar en que se efectúa el pago, sino al lugar en que no causa dicho gasto. La Junta resuelve el caso presente considerando que el 50% de estos gastos corresponde a gastos hechos en el país y el otro 50% a gastos efectuados en el exterior, de una manera análoga, a la que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece para ubicar los ingresos brutos de las empresas de transporte internacional y por transporte de y para Venezuela". (Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta. 1ª edición, pág. 249).

b) Ejercicio apropiado para la deducibilidad.

Como regla general las deducciones

deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, salvo las correspondientes a contribuciones que tan sólo lo son en el ejercicio en que se pagan; artículo 109 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, dado que los gastos correspondientes al transporte ocasionado por viajes al exterior de empleados al servicio de la empresa, en los casos por ustedes descritos, corresponden en realidad a gastos de organización o instalación, siempre que hayan sido efectuados en el primer año de su existencia, la Administración no objetaría que dichos gastos fuesen capitalizados para luego ser deducidos por medio de su amortización durante un prudencial período, variable entre tres o cinco años, ésto con el objeto de evitar que en el primer ejercicio —ordinariamente el menos productivo— se vea recargado con el exceso de gastos provenientes de la organización inicial de la empresa".

Oficio No. HIR - 300 - 665 - 1 de 3-4-65.

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

Año II, Número 8, Vol. II, Septiembre-Octubre de 1965.

Directorio Profesional

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

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

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

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

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

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Gonzalo Salas D., Dr. Oswaldo Padrón-Amaré, Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Martini Urdaneta, Dr. Luis R. Casado Hidalgo, Dr. Guillermo Fariñas,

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.

