

SOBRE PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA PARTICIPACION ESTATUTARIA EN COMPAÑIAS ANONIMAS

Por el Dr ERICH MICHALUP

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

Disponen los estatutos de muchas Compañías Anónimas que los directores tienen derecho a una participación en las utilidades obtenidas, deducido previamente el impuesto sobre la renta, mientras que la Ley de Impuesto Sobre la Renta, para determinar el impuesto, permite deducir de la ganancia gravable, dentro de ciertos límites, esta participación. Se empezará con el caso más simple y se utilizarán en el desarrollo de las fórmulas los siguientes símbolos:

- g* ganancia obtenida por la empresa
- i* impuesto sobre la renta,
- p* participación estatutaria en las utilidades,
- e* entradas exentas de impuesto,
- n* gastos no deducibles
- t* tasa de impuesto,
- s* sustraendo,
- u* tasa de participación estatutaria en las utilidades, y
- R* Renta gravable.

Sucede casi siempre que las Compañías Anónimas tienen entradas exentas de impuesto *e*; pero también tienen gastos no deducibles *n* al determinar la renta gravable; por lo tanto, la renta gravable resulta: restando a la ganancia obtenida *g* las entradas exentas de impuesto *e*, sumándole los gastos no deducibles *n* y restándole la participación estatutaria en las utilidades *p*; o sea, que la renta gravable será:

$$R = (g - e + n - p).$$

Sobre esta cantidad hay que calcular el impuesto, y lo más simple es utilizar la "Tabla ampliada de la Tarifa A" que se deriva de la Tarifa A del artículo 57 de la Ley, designando por t la tasa de impuesto y por s el sustraendo.

Se considerará únicamente el caso de Compañías Anónimas cuyo enriquecimiento se gravará según las disposiciones del título II de la Ley.

Será el impuesto

$$(1) \quad i = tR - s = t(g - e + n - p) - s = tg - t(e - n) - tp - s.$$

Fijan los estatutos, por el otro lado, que la tasa de participación en las utilidades u es un porcentaje sobre la diferencia entre la ganancia obtenida por la empresa y el impuesto, o sea,

$$(2) \quad p = u(g - i) = ug - ui.$$

Permiten estas dos ecuaciones con dos incógnitas la determinación de ambas incógnitas. Si se multiplica la ecuación (1) por u se tendrá

$$(3) \quad ui = tug - tu(e - n) - t up - su$$

y de la ecuación (2) resulta

$$(4) \quad ui = ug - p.$$

Al igualar las expresiones a la derecha de (3) y (4) será

$$tug - tu(e - n) - t up - su = ug - p$$

y simplificando

$$p(1 - tu) = u[g(1 - t) + t(e - n) + s]$$

o sea,

$$(7) \quad p = u[g(1 - t) + t(e - n) + s] / (1 - tu).$$

Al multiplicar la ecuación (2) por t resulta

$$(5) \quad tp = tug - tui$$

y la ecuación (1) puede escribirse en la forma

$$(6) \quad tp = tg - t(e - n) - s - i$$

e igualando las expresiones a la derecha de (5) y (6) se obtiene

$$tug - tui = tg - t(e - n) - s - i$$

o sea,

$$i(1-tu) = t[g(1-u) - (e-n)] - s$$

y despejando

$$(8) \quad i = \{t[g(1-u) - (e-n)] - s\} / (1-tu).$$

Se requiere para la aplicación práctica de las expresiones (7) y (8) el previo conocimiento de t y de s , que son valores fijados para cada uno de los ocho grupos de la Tarifa A.

Como la ganancia obtenida por la empresa difiere siempre de la renta gravable, determinaremos la ganancia máxima que corresponde a cada uno de los ocho grupos. Así se tendrá

$$g + (e-n) - p \leq R$$

o sea,

$$g - p = g - u[g(1-t) + t(e-n) + s] / (1-tu) \leq R + (e-n).$$

Al multiplicar la inecuación por $(1-tu)$, expresión de signo positivo, se obtiene

$$g(1-tu) - ug(1-t) - tu(e-n) - us \leq R(1-tu) + (e-n)(1-tu)$$

y simplificando será

$$g(1-u) \leq R(1-tu) + (e-n) + us$$

y finalmente

$$(9) \quad g \leq [R(1-tu) + (e-n) + us] / (1-u).$$

Se utilizarán los siguientes valores:

$$e = 200.000,00$$

$$n = 100.000,00$$

$$u = 0,14$$

y tomando en consideración el porcentaje de la participación estatutaria en las utilidades se determinó la siguiente

TABLA AMPLIADA DE LA TARIFA "A"

Grupo	t	u	tu	1-tu	1-t	1-u		R	s
A	0,15	0,14	0,021	0,979	0,85	0,86	hasta	100.000,00	
B	0,25	0,14	0,035	0,965	0,75	0,86	hasta	1.400.000,00	10.000,00
C	0,30	0,14	0,042	0,958	0,70	0,86	hasta	3.800.000,00	80.000,00
D	0,35	0,14	0,049	0,951	0,65	0,86	hasta	6.400.000,00	270.000,00
E	0,40	0,14	0,056	0,944	0,60	0,86	hasta	10.000.000,00	590.000,00
F	0,45	0,14	0,063	0,937	0,55	0,86	hasta	20.000.000,00	1.090.000,00
G	0,475	0,14	0,0665	0,9335	0,525	0,86	hasta	28.000.000,00	1.590.000,00
H	0,50	0,14	0,07	0,93	0,50	0,86	superior a	28.000.000,00	2.290.000,00

Para poder resolver fácilmente el primer problema, esto es, la determinación del grupo de la escala de la tarifa al cual corresponde un caso concreto, se elaboró a base de la fórmula (9) el siguiente cuadro:

Grupo	$g \leq [R(1-tu) + (e-n) + us] : (1-u)$
A	$(100.000 \times 0,979 + 100.000,00 + \dots) : 0,86 = 230.116,27$
B	$(1.400.000 \times 0,965 + 100.000,00 + 1.400,00) : 0,86 = 1.688.837,20$
C	$(3.800.000 \times 0,958 + 100.000,00 + 11.200,00) : 0,86 = 4.362.325,58$
D	$(6.400.000 \times 0,951 + 100.000,00 + 37.800,00) : 0,86 = 7.237.441,86$
E	$(10.000.000 \times 0,944 + 100.000,00 + 82.600,00) : 0,86 = 11.189.069,76$
F	$(20.000.000 \times 0,937 + 100.000,00 + 152.600,00) : 0,86 = 22.084.418,60$
G	$(28.000.000 \times 0,9335 + 100.000,00 + 222.600,00) : 0,86 = 30.768.139,53$
H	$(28.000.000 \times 0,93 + 100.000,00 + 320.600,00) : 0,86$ valor no requerido

También puede establecerse fácilmente, al utilizar la fórmula (8), la expresión para cada uno de los ocho grupos de la tarifa "A" que determina el

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Grupo	$\{t[(1-u)g - (e-n)] - s\} : (1-tu)$
A	$0,15 (0,86g - 100.000,00) - \dots : 0,979$
B	$0,25 (0,86g - 100.000,00) - 10.000,00 : 0,965$
C	$0,30 (0,86g - 100.000,00) - 80.000,00 : 0,958$
D	$0,35 (0,86g - 100.000,00) - 270.000,00 : 0,951$
E	$0,40 (0,86g - 100.000,00) - 590.000,00 : 0,944$
F	$0,45 (0,86g - 100.000,00) - 1.090.000,00 : 0,937$
G	$0,475 (0,86g - 100.000,00) - 1.590.000,00 : 0,9335$
H	$0,50 (0,86g - 100.000,00) - 2.290.000,00 : 0,93$

o en forma simplificada

A	(0,129 g - 15.000,00) : 0,979
B	(0,215 g - 35.000,00) : 0,965
C	(0,258 g - 110.000,00) : 0,958
D	(0,301 g - 305.000,00) : 0,951
E	(0,344 g - 630.000,00) : 0,944
F	(0,387 g - 1.135.000,00) : 0,937
G	(0,4085 g - 1.637.500,00) : 0,9335
H	(0,43 g - 2.340.000,00) : 0,93

Igualmente fácil será, en base a la fórmula (7), el establecimiento de la expresión para determinar

LA PARTICIPACION ESTATUTARIA EN LAS UTILIDADES

Grupo $u [(1-t)g + t(e-n) + s] / (1-tu)$

A	0,14(0,85 g + 15.000,00) : 0,979
B	0,14(0,75 g + 25.000,00 + 10.000,00) : 0,965
C	0,14(0,7 g + 30.000,00 + 80.000,00) : 0,958
D	0,14(0,65 g + 35.000,00 + 270.000,00) : 0,951
E	0,14(0,6 g + 40.000,00 + 590.000,00) : 0,944
F	0,14(0,55 g + 45.000,00 + 1.090.000,00) : 0,937
G	0,14(0,525 g + 47.500,00 + 1.590.000,00) : 0,9335
H	0,14(0,5 g + 50.000,00 + 2.290.000,00) : 0,93

o en forma simplificada

A	(0,119 g + 2.100,00) : 0,979
B	(0,105 g + 4.900,00) : 0,965
C	(0,098 g + 15.400,00) : 0,958
D	(0,091 g + 42.700,00) : 0,951
E	(0,084 g + 88.200,00) : 0,944
F	(0,077 g + 158.900,00) : 0,937
G	(0,0735 g + 229.250,00) : 0,9335
H	(0,07 g + 327.600,00) : 0,93

Un ejemplo práctico sirve para aclarar la aplicación de las fórmulas mencionadas.

Sea la ganancia de Bs. 5.377.844,96; por consiguiente, corresponde el caso al grupo D y se determina mediante la fórmula (8) el impuesto sobre la renta en Bs. 1.381.420,96, y resulta aplicando la fórmula (7) la participación estatutaria en Bs. 559.499,36.

LIBERALIDADES

Ahora se tomarán en cuenta las disposiciones legales referentes a las liberalidades (art. 15, ord. 18, par. XI). De acuerdo con las disposiciones hay que determinar la renta antes de haber deducido las liberalidades, o sea,

$$(g - e + n + l - p) = S$$

designando las liberalidades por l . La ley fija el máximo de las cantidades que pueden deducirse por concepto de liberalidades y se designará por a el porcentaje admisible. Si las liberalidades exceden a esa cantidad, no se permite restar íntegramente las liberalidades y hay que sumar como otro "no-deducible" la diferencia.

$$l - a(g - e + n + l - p)$$

y resulta para el impuesto sobre la renta la expresión

$$i = t[g - e + n + l - p - a(g - e + n + l - p)] - s$$

o sea

$$(11) \quad i = t(1 - a)(g - e + n + l - p) - s$$

y tomando en consideración la ecuación mencionada anteriormente

$$(2) \quad p = u(g - i)$$

se pueden resolver ambas ecuaciones con el resultado

$$(70) \quad p = u\{ [1 - (1 - a)t]g + (1 - a)t(e - n - l) + s \} / [1 - (1 - a)tu]$$

e

$$(80) \quad i = \{ t(1 - a)[(1 - u)g - e + n + l] - s \} / [1 - (1 - a)tu].$$

La ley fija $a = 0,05$ si la expresión

$$g - e + n + l - p$$

no supera a Bs. 5.000.000,00, mientras si la mencionada expresión supera a Bs. 5.000.000,00 rige el valor de $a = 0,03$. Conviene, por consiguiente, determinar previamente la ganancia máxima que corresponde al valor de $a = 0,05$. Así se tendrá

$$g - e + n + l - p \leq L = 5.000.000,00$$

respectivamente

$$g - p \leq L + (e - n - l)$$

o sea sustituyendo

$$g - p = g - u \left[(1 - 0,95t)g + 0,95t(e - n - l) + s \right] / (1 - 0,95tu) \leq L + (e - n - l).$$

Si se multiplica la inecuación por la expresión positiva $(1 - 0,95tu)$ se obtiene después de simplificar

$$g - ug - su \leq L(1 - 0,95tu) + (e - n - l)$$

o sea

$$(90) \quad g \leq [L(1 - 0,95tu) + (e - n - l) + su] / (1 - u)$$

y finalmente, sustituyendo los valores numéricos, se tendrá para el grupo D

$$g \leq 5.377.965,12.$$

Si la expresión $(g - e + n + l - p)$ no supera a Bs. 5.000.000,00, la ley fija $a = 0,05$ y la fórmula para la participación estatutaria en las utilidades será

$$(71) \quad p = u \left[(1 - 0,95t)g + 0,95t(e - n - l) + s \right] / (1 - 0,95tu)$$

y la fórmula para el impuesto sobre la renta

$$(81) \quad i = \{ 0,95t[(1 - u)g - (e - n - l)] - s \} / (1 - 0,95tu).$$

Un ejemplo práctico aclarará la situación. Sean los valores:

$$g = 5.377.854,25 \\ l = 280.000,00$$

entonces será

$$g - e + n + l - p = 4.999.900,00$$

inferior al límite de 5.000.000,00 y se obtendrán por aplicación de las fórmulas (71) y (81)

$$p = 557.954,25 \\ i = 1.392.466,75.$$

Si la expresión supera a 5.00.000,00, la ley fija $a = 0,03$ y las fórmulas serán

$$(72) \quad p = u \left[(1 - 0,97t)g + 0,97t(e - n - l) + s \right] / (1 - 0,97tu)$$

$$(82) \quad i = \{ 0,97t[(1 - u)g - (e - n - l)] - s \} / (1 - 0,97tu).$$

Si se escoge el valor

$$g = 5.378.846,13$$

mientras los otros valores quedan iguales, se tendrá

$$g - e + n + l - p = 5.005.940,00$$

valor superior a 5.000.00,00, y mediante las fórmulas (72) y (82) se obtendrán los valores

$$p = 552.906,13$$
$$i = 1.429.516,63.$$

Es de notar que el aumento de la ganancia en sólo Bs. 991,88 origina una disminución de la participación estatutaria en Bs. 5.048,12 y un aumento de Bs. 37.049,88 del impuesto sobre la renta.

LIMITACION DE REMUNERACIONES

Está previsto en la Ley (art. 15, ord. 21, par. 2º) y en el Reglamento (art. 57) una limitación del total admisible como deducción por todos los sueldos y demás pagos similares a los directores, gerentes y administradores de las sociedades anónimas.

Para el desarrollo de las fórmulas se requieren nuevos símbolos y se designan por

A Ingreso Bruto

B Renta Bruta

r Remuneraciones de los directores, etc.; pero excluida la participación estatutaria en las utilidades.

Si la renta bruta *B* no excede el 50% de los ingresos brutos *A*, la cantidad deducible es, como máximo, el 15% de la renta bruta; y si la renta bruta es superior al 50% de los ingresos brutos, la cantidad deducible no puede ser superior al 7,5% de los ingresos brutos.

Si la renta bruta *B* no es superior a la mitad del ingreso bruto *A* queda la limitación fijada en 15% de la renta bruta, o sea, $0,15B$; y si $0,15B$ es inferior a $(p+r)$ hay que sumar a la renta neta otra cantidad no deducible, que es la diferencia entre lo pagado a los administradores $(p+r)$ y el límite admisible de $0,15B$, o sea,

$$p + r - 0,15B$$

y el impuesto sobre la renta será

$$i = t[g - e + n - p + (p + r - 0,15B)] - s$$

o simplemente

$$(83) \quad i = t(g - e + n + r - 0,15B) - s$$

que puede determinarse directamente, sin conocer previamente el valor de la participación estatutaria, porque p se canceló en la expresión. Un ejemplo aclarará la situación:

Sean

$$A = 16.000.000,00$$

$$B = 8.000.000,00$$

$$r = 960.000,00$$

$$g = 4.535.000,00$$

mientras los valores de e y n quedan sin modificación

Como la renta bruta no es superior al 50% del ingreso bruto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta no permite deducir íntegramente las remuneraciones ni la participación estatutaria para determinar la renta gravable, sino solamente la diferencia entre $0,15B = 1.200.000,00$ y las remuneraciones recibidas durante el año $r = 960.000,00$, o sea, Bs. 240.000,00; por consiguiente, la renta gravable será

$$g - e + n + r - 0,15B = 4.195.000,00$$

y el impuesto sobre la renta se determina en Bs. 1.198.250,00, mientras que la participación estatutaria llega a Bs. 467.145,00.

Se presenta una situación diferente si B es superior a la mitad de A , porque en este caso la limitación es de $0,075A$, y si $0,075A$ es inferior a $(p+r)$ hay que agregar como otro "no-deducible" la cantidad de $(p+r-0,075A)$ y el impuesto sobre la renta se determinará por

$$i = t[g - e + n - p + (p + r - 0,075A)] - s$$

o simplemente

$$(84) \quad i = t(g - e + n + r - 0,075A) - s$$

cantidad que puede determinarse directamente sin conocer previamente el valor de p , puesto que éste se canceló.

Para aplicar esta fórmula escojamos un caso en el cual sea $A = 9.000.000,00$, mientras los otros valores (B, g, r, e, n) quedan sin variación. Permite la Ley deducir, para la determinación de la renta gravable, solamente una parte de las utilidades estatutarias,

esto es, la diferencia entre $0,075A=675.000,00$ y las remuneraciones recibidas $r=960.000,00$, y como esta diferencia es de signo negativo, resulta que no pueden deducirse íntegramente las remuneraciones recibidas, sino únicamente la cantidad de $675.000,00$, y el exceso de $285.000,00$ hay que sumarlo a la ganancia obtenida como “no-deducible”, de modo que la renta gravable será

$$g - e + n + r - 0,075A = 4.720.000,00$$

y el impuesto sobre la renta se determina en Bs. $1.382.000,00$, y la participación estatutaria en las utilidades en Bs. $441.420,00$. Únicamente por la diferencia de la relación entre Ingreso Bruto y Renta Bruta, quedando igual la ganancia se llega a un resultado tan diferente; una comparación permitirá aclarar mejor la situación.

La utilidad de la empresa es de	Bs. 4.535.000,00
el impuesto sobre la renta aumenta en	Bs. 183.750,00
y la participación estatutaria disminuye en ..	Bs. 25.725,00

LIBERALIDADES Y LIMITACION DE REMUNERACIONES

Pueden presentarse cuatro situaciones diferentes, si las liberalidades y las remuneraciones de los administradores exceden o no los límites fijados, y en lo que sigue se investigará cada uno de los cuatro casos.

Se supone en este capítulo, que la expresión $(p+r)$ es siempre superior a $0,15B$ o a $0,075A$ y que las liberalidades son superiores al límite respectivo. Además, se toman en los ejemplos prácticos para e, n, l, r y B los valores utilizados anteriormente, mientras que los otros valores requeridos los anotamos en cada caso.

Se supone que la renta bruta B no sea superior al 50% del ingreso bruto A y que la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, no sea superior a Bs. $5.000.000,00$. En este caso será $a=0,05$ y se obtiene para el impuesto sobre la renta la expresión

$$i = t[g - e + n + l - p + (p + r - 0,15B) - 0,05(g - e + n + l + r - 0,15B)] - s$$

o sea,

$$(831) \quad i = 0,95t(g - e + n + l + r - 0,15B) - s.$$

Si se toman los valores $A=16.000.000,00$ y $g=5.060.000,00$ será

$$g-e+n+l+r-0,15B=5.000.000,00$$

y sustituyendo los valores en la fórmula (831) resulta

$$i=1.392.500,00$$

y mediante la fórmula (2)

$$p=513.450,00.$$

Se supone que la renta bruta no sea superior al 50% del ingreso bruto A y que la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, es superior a Bs. 5.000.000,00, por lo cual será $a=0,03$ y se obtiene para el impuesto sobre la renta la expresión

$$(832) \quad i=0,97t(g-e+n+l+r-0,15B)-s.$$

Al tomar los valores $A=16.000.000,00$ y $g=5.061.000,00$ será

$$g-e+n+l+r-0,15B=5.001.000,00$$

y sustituyendo los valores en la fórmula (832) resulta

$$i=1.427.839,50$$

y a base de la fórmula (2)

$$p=508.642,47.$$

En comparación con el ejemplo anterior, un aumento en la utilidad de Bs. 1.000,00 produce un aumento en el impuesto sobre la renta de Bs. 35.339,50 y una disminución en la participación estatutaria en las utilidades de Bs. 4.807,53.

En el siguiente ejemplo se supone que la renta bruta B sea superior al 50% del ingreso bruto A y que la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, no sea superior a Bs. 5.000.000,00. Está previsto por la Ley el valor de $a=0,05$ y resulta para el impuesto sobre la renta la expresión

$$(841) \quad i=0,95t(g-e+n+l+r-0,075A)-s.$$

Si se toman los valores $A=9.000.000,00$ y $g=4.535.000,00$ será

$$g-e+n+l+r-0,075A=5.000.000,00$$

y después de sustituir los valores numéricos en la fórmula (841) resultará

$$i=1.392.500,00$$

y basado en la fórmula (2) el valor de

$$p=439.950,00.$$

Sea en el último ejemplo de este capítulo la renta bruta B superior al 50% del ingreso bruto A y la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, superior a Bs. 5.000.000,00; entonces será $a=0,03$ y se obtiene la siguiente expresión para el impuesto sobre la renta

$$(842) \quad i=0,97t(g-e+n+l+r-0,075A)-s.$$

Si se toman los valores $A=9.000.00,00$ y $g=4.536.000,00$ será

$$g-e+n+l+r-0,075A=5.001.000,00$$

y al sustituir los valores numéricos en la fórmula (842) se obtiene

$$i=1.427.839,50$$

y mediante la fórmula (2)

$$p=435.142,47.$$

Se nota también, en los dos últimos ejemplos, una consecuencia parecida a la de los dos primeros ejemplos, porque al aumentar la ganancia en Bs. 1.000,00, el impuesto sobre la renta aumentó en Bs. 35.339,50, mientras que la participación estatutaria disminuyó en Bs. 4.807,53.

Las fórmulas presentadas hasta ahora se refieren a los casos relativamente simples, y en lo que sigue se contemplarán algunos casos que son aparentemente más complicados; pero los mismos requieren solamente una simple ampliación de los desarrollos anteriores.

AMPLIACIONES

Se supone que, por motivos especiales, debe referirse la participación estatutaria a una cantidad superior o inferior a la ganancia g y se designa ese aumento o esa disminución por b , que puede ser de signo positivo o negativo, según el caso.

A pesar de ello, de vez en cuando sucede que se liquidan utilidades separadamente de la participación estatutaria y se desea que esta cantidad no se cargue como gasto, antes de cerrar el balance; sino que esta cantidad figure, con las otras participaciones estatutarias, en la distribución de las utilidades. Designaremos esta cantidad por c .

Finalmente, se toma en consideración el caso en que la empresa tiene que pagar un complemento de impuesto de ejercicios anteriores, por ejemplo, o que goza de una rebaja por inversiones hechas (Art. 67), y se utilizará para esa cantidad la letra d , que puede ser de signo positivo o negativo, según el caso.

Al tomar en consideración estas modificaciones resultarán las siguientes expresiones para el impuesto sobre la renta y para la participación estatutaria en las utilidades:

$$(12) \quad i = t(g - e + n - p) - s + d$$

$$(22) \quad p = u(g + b - i) + c$$

y al resolver estas dos ecuaciones con dos incógnitas se tendrá

$$(800) \quad i = \{t[(1-u)g - (e-n) - ub - c] - s + d\} / (1-tu)$$

$$(700) \quad p = \{u[(1-t)g + t(e-n) + s - d + b] + c\} / (1-tu).$$

Conviene también en este caso, determinar previamente el correspondiente grupo de la tarifa "A" para conocer los valores de t y s que contienen ambas fórmulas y evitar así cualquier tanteo.

Se tendrá, para determinar la ganancia máxima que corresponde a cada uno de los ocho grupos, la expresión anteriormente desarrollada,

$$g - p \leq R + (e - n)$$

o sea,

$$g - p = g - \{u[(1-t)g + t(e-n) + s - d + b] + c\} / (1-tu) \leq R + (e - n).$$

Para eliminar las fracciones se multiplica la inecuación por $(1-tu)$ y se obtiene después de ciertas simplificaciones

$$g(1-u) \leq R(1-tu) + (e-n) + u(b-d+s) - c$$

y finalmente

$$(900) \quad g \leq [R(1-tu) + (e-n) + u(b-d+s) - c] / (1-u).$$

Después de sustituir los valores numéricos se obtiene para el grupo C : $g=4.287.907,97$ y para el grupo D : $g=7.163.023,25$.

Para los casos prácticos que se desarrollan se utilizarán los valores:

$$\begin{aligned} b &= 200.000,00 \\ c &= 50.000,00 \\ d &= 300.000,00 \end{aligned}$$

y para el primer ejemplo se toma el valor de $g=5.419.816,67$, de modo que se trata de un caso del grupo D y a base de ambas fórmulas (700) y (800) se obtienen los resultados

$$\begin{aligned} p &= 601.370,47 \\ i &= 1.681.456,17. \end{aligned}$$

Corresponde ahora desarrollar las fórmulas para los casos en los cuales hay que tomar en consideración las disposiciones respecto de las liberalidades, obteniéndose las dos ecuaciones siguientes:

$$\begin{aligned} i &= t(1-a)(g-e+n+l-p) - s + d \\ p &= u(g+b-i) + c \end{aligned}$$

y resolviendo el sistema se tendrá

$$\begin{aligned} (8000) \quad i &= \{t(1-a)[(1-u)g - e + n + l - ub - c] - s + d\} / \\ & \quad / [1 + (1-a)tu] \\ (7000) \quad p &= \langle u\{[1-a]t\}g - (1-a)t(e-n-l) + b + s - d\} + c \rangle / \\ & \quad / [1 - (1-a)tu]. \end{aligned}$$

Si la expresión $(g-e+n+l-p)$ no supera a Bs. 5.000.000,00, la Ley fija $a=0,05$; pero si la mencionada expresión supera a Bs. 5.000.000,00, la Ley fija $a=0,03$. Conviene también en este caso determinar previamente la ganancia máxima que corresponde al valor de $a=0,05$. Así se tendrá, como anteriormente,

$$g - e + n + l - p \leq L = 5.000.000,00$$

o sea

$$g - p \leq L + (e - n - l)$$

y sustituyendo

$$\begin{aligned} g - \{u[(1-0,95t)g + 0,95t(e-n-l) + b + s - d] + c\} / \\ / (1-0,95tu) \leq L + (e - n - l) \end{aligned}$$

Si se multiplica esta inecuación por el valor positivo de $(1-0,95tu)$ y si se simplifica el resultado será

$$(9000) \quad g \leq \{ [L(1-0,95tu) + (e-n-l) + u(b+s-d)] + c \} / (1-u)$$

y después de sustituir los valores numéricos se tendrá para el grupo D el valor

$$g = 5.419.825,58.$$

Si la expresión $(g-e+n+l-p)$ no supera a 5.000.000,00, serán las fórmulas para la participación estatutaria en las utilidades y para el impuesto sobre la renta

$$(710) \quad p = \{ u[(1-0,95t)g + 0,95t(e-n-l) + b + s - d] + c \} / (1-0,95tu)$$

$$(810) \quad i = \{ 0,95t[(1-u)g - (e-n-l) - ub - c] + d - s \} / (1-0,95tu).$$

Para la aplicación práctica de ambas fórmulas se considera $g = 5.419.652,63$, mientras que los otros valores quedan sin modificación. Será la renta neta, antes de deducir las liberalidades

$$g - e + n + l - p = 4.999.844,00.$$

inferior a 5.000.000,00 y resultarán los siguientes valores

$$p = 599.808,63$$

$$i = 1.692.448,13.$$

Si la expresión $(g-e+n+l-p)$ supera a 5.000.000,00, la Ley fija $a = 0,03$ y las fórmulas serán las siguientes:

$$(720) \quad p = \{ u[(1-0,97t)g + 0,97t(e-n-l) + b + s - d] + c \} / (1-0,97tu)$$

$$(820) \quad i = \{ 0,97t[(1-u)g - (e-n-l) - ub - c] + d - s \} / (1-0,97tu).$$

Si se toma en el siguiente ejemplo el valor de $g = 5.420.462,94$, mientras los otros valores quedan sin modificación, será la renta neta, antes de restar las liberalidades, Bs. 5.005.720,00; por lo cual se dispone de un ejemplo al cual corresponden las fórmulas (720) y (820) y al aplicarlas resulta

$$p = 594.742,94$$

$$i = 1.729.441,94.$$

Al comparar los resultados de estos últimos ejemplos se nota que un aumento en la ganancia de Bs. 810,31 produce en el impuesto sobre la renta un aumento de Bs. 36.993,81 y la participación estatutaria disminuye en Bs. 5.065,69.

Como paso siguiente se desarrollarán las fórmulas para el caso en que $(p+r)$ es superior a $0,15B$ o $0,075A$, lo que requiere una modificación de las fórmulas (83) y (84).

Si la renta bruta B no es superior a la mitad de los ingresos brutos A , se tendrá para el impuesto sobre la renta

$$i = t[g - e + n - p + (p + r - 0,15B)] - s + d$$

o simplemente

$$(830) \quad i = t(g - e + n + r - 0,15B) - s + d$$

y se puede determinar el impuesto sobre la renta directamente, sin conocer previamente el valor de p .

Si se toman los valores

$$A = 16.000.000,00$$

$$B = 8.000.000,00$$

$$g = 4.535.000,00$$

mientras los otros valores son iguales a los utilizados anteriormente, se tendrá un caso que corresponde a la situación que originó la fórmula (830) y al aplicarla se tiene

$$i = 1.498.250,00$$

y mediante la fórmula (22) resulta

$$p = 503.145,00.$$

Si la renta bruta B es superior a la mitad de los ingresos brutos A se tendrá por el mismo procedimiento para el impuesto sobre la renta la fórmula

$$(840) \quad i = t(g - e + n + r - 0,075A) - s + d.$$

También en este caso puede determinarse el impuesto sobre la renta sin conocer previamente el valor de p y aplicaremos esta fórmula a un caso en el cual $A = 9.000.000,00$, mientras todos los otros valores quedan iguales. Se obtiene a base de la fórmula (840)

$$i = 1.682.000,00$$

y mediante la fórmula (2) resulta

$$p = 477.420,00.$$

Una comparación de los resultados de estos dos ejemplos muestra que por la diferencia de la relación entre ingreso bruto y renta bruta

hay resultados bastante diferentes, porque quedando igual la ganancia, aumenta el impuesto sobre la renta en Bs. 183.750,00 y disminuye la participación estatutaria en Bs. 25.725,00, resultado idéntico al obtenido en el ejemplo en el cual se aplicó la fórmula (84)

Se desarrollarán, como último grupo, las cuatro fórmulas que corresponden a las cuatro situaciones diferentes, eso es, si las liberalidades y las remuneraciones de los administradores exceden o no los límites fijados. Para compararlas fácilmente con las cuatro fórmulas anteriores, se agrega a la numeración simplemente un cero.

Suponiendo que la renta bruta B no sea superior al 50% de los ingresos brutos A y que la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, no sea superior a Bs. 5.000.000,00, resulta un valor de $a=0,05$ y se obtiene para el impuesto sobre la renta la expresión

$$(8310) \quad i = 0,95t(g - e + n + l + r - 0,15B) + d - s.$$

Si los valores son

$$A = 16.000.000,00$$

$$g = 5.060.000,00$$

será

$$g - e + n + l + r - 0,15B = 5.000.000,00$$

y aplicando la fórmula (8310) resultará

$$i = 1.692.500,00$$

y a base de la fórmula (22)

$$p = 549.450,00.$$

Para el siguiente caso quedan los valores iguales al ejemplo anterior con la única diferencia de que

$$g = 5.061.000,00.$$

En consecuencia, la expresión

$$g - e + n + l + r - 0,15B = 5.001.000,00$$

es superior al límite de Bs. 5.000.000,00, por lo cual será $a=0,03$ y la fórmula para el impuesto sobre la renta

$$(8320) \quad i = 0,97t(g - e + n + l + r - 0,15B) + d - s$$

y sustituyendo los valores numéricos resultará

$$i = 1.727.839,50$$

y a base de la fórmula (22)

$$p = 544.642,47.$$

Una comparación de los resultados muestra que a un aumento de la ganancia en Bs. 1.000,00 corresponde un aumento del impuesto sobre la renta de Bs. 35.339,50 y una disminución de la participación estatutaria de Bs. 4.807,53, valores que son iguales a los obtenidos al aplicar las fórmulas (831) y (832).

Se supone, en los dos casos siguientes, que la renta bruta B sea superior al 50% del ingreso bruto A y se toma el valor

$$A = 9.000.000,00.$$

Sea la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, no superior a Bs. 5.000.000,00; entonces la Ley fija el valor $a = 0,05$ y el impuesto sobre la renta estará dado por la fórmula

$$(8410) \quad i = 0,95t(g - e + n + l + r - 0,075A) + d - s$$

y suponiendo que

$$g = 4.535.000,00$$

será

$$g - e + n + l + r - 0,075A = 5.000.000,00$$

y al aplicar la fórmula (8410) resulta

$$i = 1.692.500,00$$

y mediante la fórmula (22)

$$p = 475.950,00.$$

Se supone, en el caso siguiente, que la renta neta, antes de haber deducido las liberalidades, sea superior a Bs. 5.000.000,00. La Ley fija en este caso el valor de $a = 0,03$ y la expresión para el impuesto sobre la renta será

$$(8420) \quad i = 0,97t(g - e + n + l + r - 0,075A) + d - s$$

y si

$$g = 4.536.000,00$$

será

$$g - e + n + l + r - 0,075A = 5.001.000,00$$

y resulta por la fórmula (8420)

$$i = 1.727.839,50$$

y por la fórmula (22)

$$p = 471.142,47.$$

Corresponde a un aumento de la ganancia de Bs. 1.000,00 un aumento del impuesto sobre la renta de Bs. 35.339,50 y una disminución de la participación estatutaria de Bs. 4.807,53, valores que son iguales a los encontrados al aplicar las dos fórmulas (841) y (842).

PROPOSICIONES

Resulta, de algunos ejemplos elaborados, que en ciertas circunstancias un pequeño aumento de las utilidades origina un aumento apreciable del impuesto sobre la renta y una disminución desproporcionalmente grande en la participación estatutaria. También se encontró, en algunos ejemplos, que únicamente por la diferencia de la relación entre ingresos brutos y renta bruta, quedando igual la ganancia, se llega a resultados parecidos.

Pueden eliminarse estos inconvenientes si se modifican adecuadamente las disposiciones del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en la forma siguiente:

“Artículo 73. — Parágrafo único: Cuando la renta neta antes de haber deducido las liberalidades excede de Bs. 5.000.000,00, debe calcularse el cinco por ciento (5%) sobre los primeros Bs. 5.000.000,00 y el tres por ciento (3%) sobre el exceso.”

“Artículo 57. — Parágrafo primero: Cuando la renta bruta, a que se refiere esta disposición, sea superior al cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos computables en el Título II de la Ley, la cantidad deducible por los conceptos señalados en el encabezamiento del presente artículo no podrá ser mayor del quince por ciento (15%) sobre el cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos y el siete y medio por ciento (7,5%) sobre el exceso. En todo caso, las empresas que no mueven inventario podrán deducir por dichos conceptos una cantidad equivalente al siete y medio por ciento (7,5%) de los ingresos brutos.”

Al tomar en consideración las proposiciones arriba mencionadas se modificarían únicamente algunas de las fórmulas desarrolladas anteriormente, y para comparar más fácilmente las nuevas fórmulas con las anteriores se utilizará el mismo número solamente anteponiendo la letra T .

Habrán modificaciones únicamente en las fórmulas que corresponden a los casos cuando:

$$g - e + n + l - p > 5.000.000,00 \quad \text{o} \quad B > 0,5A.$$

Si

$$g - e + n + l - p > 5.000.000,00$$

puede deducirse el 5% sobre los primeros Bs. 5.000.000,00 y el 3% sobre el excedente, o sea, que se tendrá

$$g - e + n + l - p - 0,05 \times 5.000.000,00 - \\ - 0,03(g - e + n + l - p - 5.000.000,00)$$

o simplemente

$$0,97(g - e + n + l - p) - 100.000,00$$

en vez de la cantidad de $0,97(g - e + n + l - p)$ conforme a las disposiciones actuales.

Si

$$B > 0,5A$$

se propone deducir

$$0,15A / 2 + 0,075(B - A / 2) = 0,0375A + 0,075B$$

en vez de $0,075A$ de acuerdo con las disposiciones actuales.

Se renuncia al desarrollo de estas fórmulas modificadas porque el procedimiento es igual al utilizado anteriormente. Por este motivo se anotarán únicamente las fórmulas modificadas.

$$(T-72) \quad p = u[(1 - 0,97t)g + 0,97t(e - n - l) + 100.000t + s] / \\ / (1 - 0,97tu)$$

$$(T-82) \quad i = <t\{0,97[(1 - u)g - (e - n - l)] - 100.000\} - s> / \\ / (1 - 0,97tu).$$

Suponiendo que la ganancia sea de Bs. 5.378.142,32, se obtienen los siguientes valores:

$$p = 557.982,32 \\ i = 1.392.554,32.$$

Resulta de la comparación, al aplicar las fórmulas (71) y (81) que

la utilidad aumenta en Bs. 288,07
 la participación estatutaria aumenta en .. Bs. 28,07
 y el impuesto sobre la renta aumenta en .. Bs. 87,57

quedando así eliminado el resultado contraproducente que se obtuvo mediante la utilización de las fórmulas (72) y (82). El siguiente cuadro sirve para comparar los resultados de las fórmulas que se indican:

	(7) - (8)	(71) - (81)	(T-72) - (T-82)	(72) - (82)
$g =$	5.377.844,96	5.377.854,25	5.378.142,32	5.378.846,13
$p =$	559.499,36	577.954,25	557.982,32	552.906,13
$i =$	1.381.420,96	1.392.466,75	1.392.554,32	1.429.516,63

Otra fórmula modificada será

$$(T-84) \quad i = t(g - e + n + l - 0,0375A - 0,075B) - s$$

y se obtendría el siguiente cuadro:

	(83)	(T-84)	(84)
$g =$	4.535.000,00	4.535.000,00	4.535.000,00
$p =$	467.145,00	454.282,50	441.420,00
$i =$	1.198.250,00	1.290.125,00	1.382.000,00

Únicamente por motivos de aclarar más la situación se elaboró el siguiente cuadro, en el cual queda constante el impuesto sobre la renta, mientras que la ganancia varía.

	(83)	(T-84)	(84)
$g =$	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
$p =$	514.920,00	478.170,00	441.420,00
$i =$	1.382.000,00	1.382.000,00	1.382.000,00

Ambos cuadros muestran que el resultado es satisfactorio.

Igualmente da un resultado satisfactorio la fórmula

$$(T-841) \quad i = 0,95t(g - e + n + l + r - 0,0375A - 0,075B) - s,$$

si se compara con las fórmulas (831) y (841); cosa que se puede apreciar en los dos cuadros siguientes:

	(831)	(T-841)	(841)
$g =$	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
$p =$	513.450,00	476.700,00	439.950,00
$i =$	1.392.500,00	1.392.500,00	1.392.500,00

Se elaboró el cuadro siguiente a base de una ganancia constante.

	(831)	(T-841)	(841)
$g =$	4.535.000,00	4.535.000,00	4.535.000,00
$p =$	464.388,75	452.169,375	439.950,00
$i =$	1.217.937,50	1.305.218,75	1.392.500,00

Las siguientes dos fórmulas

$$(T-832) \quad i = t[0,97(g - e + n + l + r - 0,15B) - 100.000,00] - s$$

$$(T-842) \quad i = t[0,97(g - e + n + l + r - 0,0375A - 0,075B) - 100.000,00] - s$$

son modificaciones de las fórmulas (832) y (842) y se elaboró primeramente un cuadro comparativo a base de las ganancias indicadas en los ejemplos anteriores.

	(T-832)	(832)	(T-842)	(842)
$g =$	5.061.000,00	5.061.000,00	4.798.500,00	4.536.000,00
$p =$	513.542,47	508.642,47	476.792,47	435.142,47
$i =$	1.392.839,50	1.427.839,50	1.392.839,50	1.427.839,50

En el cuadro siguiente queda constante la ganancia obtenida.

	(T-832)	(832)	(T-842)	(842)
$g =$	5.061.000,00	5.061.000,00	5.061.000,00	5.061.000,00
$p =$	513.542,47	508.642,47	501.065,85	483.689,22
$i =$	1.392.839,50	1.427.839,50	1.481.958,25	1.606.077,00

También en estos casos parece satisfactorio el resultado obtenido al aplicar las fórmulas modificadas.

Las dos siguientes fórmulas

$$(T-720) \quad p = \{ u[(1 - 0,97t)g + 0,97t(e - n - l) + 100.000t + s + b - d] + c \} / (1 - 0,97tu)$$

$$(T-820) \quad i = < t\{ 0,97[(1 - u)g - (e - n - l) - ub - c] - 100.000 \} + d - s > / (1 - 0,97tu)$$

deben compararse particularmente con las fórmulas (710) y (810).

	(700)-(800)	(710)-(810)	(T-720)-(T-820)	(720)-(820)
$g =$	5.419.816,67	5.419.652,63	5.420.711,60	5.420.462,94
$p =$	601.370,47	599.808,63	599.911,60	594.742,94
$i =$	1.681.456,17	1.692.448,13	1.692.771,60	1.729.441,94

y se nota inmediatamente que las proposiciones suministran valores más adecuados porque

aumenta la ganancia en	Bs. 1.058,97
aumenta la participación estatutaria en	Bs. 102,97
y aumenta el impuesto sobre la renta en	Bs. 323,47

mientras las disposiciones actuales, en que se basan las fórmulas (720) y (820), proporcionan resultados contraproducentes.

Si se comparan los resultados obtenidos al aplicar la fórmula modificada

$$(T-840) \quad i = t(g - e + n + r - 0,0375A - 0,075B) - s + d$$

se tendrá

	(830)	(T-840)	(840)
$g =$	4.535.000,00	4.535.000,00	4.535.000,00
$p =$	503.125,00	490.282,50	477.420,00
$i =$	1.498.250,00	1.590.125,00	1.682.000,00

Se elaboró el siguiente cuadro, en el cual queda constante el impuesto sobre la renta, mientras que varía la ganancia.

	(830)	(T-840)	(840)
$g =$	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
$p =$	550.920,00	514.170,00	477.420,00
$i =$	1.682.000,00	1.682.000,00	1.682.000,00

Se nota de ambos cuadros como de los cuadros anteriores referentes a las fórmulas (83), (T-84) y (84), la gran influencia que tiene la diferencia entre la relación de los ingresos brutos y de la renta bruta.

Ahora se anotará la modificación de la fórmula (8410)

$$(T-8410) \quad i = 0,95t(g - e + n + l + r - 0,0375A - 0,075B) - s + d$$

y de los cuadros siguientes hay que sacar la conclusión que las modificaciones propuestas proporcionan resultados bastante satisfactorios.

	(8310)	(T-8410)	(8410)
$g =$	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
$p =$	549.450,00	512.700,00	475.950,00
$i =$	1.692.500,00	1.692.500,00	1.692.500,00

En el cuadro siguiente quedó constante la ganancia y se nota la gran influencia.

	(8310)	(T-8410)	(8410)
$g =$	4.535.000,00	4.535.000,00	4.535.000,00
$p =$	500.388,75	488.169,375	475.950,00
$i =$	1.517.937,50	1.605.218,75	1.692.500,00

Finalmente, se anotan las modificaciones de las fórmulas (8320) y (8420).

$$(T-8320) \quad i = t[0,97(g - e + n + l + r - 0,15B) - 100.000] - s + d$$

$$(T-8420) \quad i = t[0,97(g - e + n + l + r - 0,0375A - 0,075B) - 100.000] - s + d$$

y en los cuadros siguientes se ratifica nuevamente la conveniencia de las proposiciones.

	(T-8320)	(8320)	(T-8420)	(8420)
$g =$	5.061.000,00	5.061.000,00	4.798.500,00	4.536.000,00
$p =$	549.542,47	544.642,47	512.792,47	471.142,47
$i =$	1.692.839,50	1.727.839,50	1.692.839,50	1.727.839,50

En el siguiente cuadro queda sin variación la ganancia obtenida.

	(T-8320)	(8320)	(T-8420)	(8420)
$g =$	5.061.000,00	5.061.000,00	5.061.000,00	5.061.000,00
$p =$	549.542,47	544.642,47	537.065,85	519.689,20
$i =$	1.692.839,50	1.727.839,50	1.781.958,25	1.906.077,00

Las disposiciones actuales pueden tener, en ciertos casos, la consecuencia de que la empresa intentará modificar el resultado del balance para evitar el pago de un impuesto sobre la renta desproporcionalmente aumentado y una disminución apreciable de la participación estatutaria.

guiente cuadro, en el cual se menciona conforme a las condiciones existentes la correspondiente fórmula.

<i>Condiciones existentes</i>	<i>Fórmula</i>
$p+r \leq C; \quad l \leq aS;$	8.800,
$p+r \leq C; \quad l > aS; S \leq L;$	81,810,
$p+r \leq C; \quad l > aS; S > L;$	82,820,
$p+r > C; B \leq A/2; l \leq aS;$	83,830,
$p+r > C; B \leq A/2; l > aS; S \leq L;$	931,8310,
$p+r > C; B \leq A/2; l > aS; S > L;$	832,8320,
$p+r > C; B > A/2; l \leq aS;$	84,840,
$p+r > C; B > A/2; l > aS; S \leq L;$	841,8410
$p+r > C; B > A/2; l > aS; S > L;$	842,8420.

Se elaboraron con todos los detalles los cálculos referentes a la mayor parte de las fórmulas desarrolladas y los cuadros correspondientes se insertan al final del anexo. Para simplificar las anotaciones se utilizaron en los cuadros algunos símbolos nuevos que se definen a continuación.

- C* el máximo admisible como deducción por sueldos, etc. Representa $0,15B$ o $0,075A$ o $(0,0375A + 0,075B)$, según el caso.
- S* la renta neta antes de deducir las liberalidades.
- D* la cantidad deducible por concepto de liberalidades.
- T* la ganancia básica para determinar la participación estatutaria en las utilidades menos el impuesto sobre la renta.

Caracas, 12-9-1969.

EXTRACTO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 15. — Para obtener el enriquecimiento neto se harán a la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados, normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta:

.....

18º — Las liberalidades efectuadas en el año gravable en cumplimiento de fines de utilidad colectiva, y de responsabilidad social que beneficien las relaciones públicas de la empresa y persiguen objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, deportivos o de mejoramiento de las clases obreras y campesinas, bien sea gastos directos de la empresa o contribuciones de ésta hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro, que las destinen al cumplimiento de los objetivos señalados;

.....

Parágrafo segundo. — El total admisible como deducción por sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios de las sociedades en comandita y a los directores, gerentes y administradores de compañías anónimas, en ningún caso podrá exceder del quince por ciento (15%) de la renta bruta obtenida por la empresa, de acuerdo con la escala regresiva que establezca el Reglamento. A falta de renta bruta se tomará como tal un quince por ciento (15%) del ingreso bruto global de la empresa.

.....

Parágrafo undécimo. — La deducción de las liberalidades autorizadas en el ordinal 18º de este artículo no podrá exceder de los porcentajes que seguidamente se establecen, de la renta neta calculada antes de haber deducido las referidas liberalidades:

5% cuando la renta neta del contribuyente no exceda de Bs. 5.000.000,00; y 3% cuando la mencionada renta neta exceda de dicha cantidad.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 57. — La cantidad total admisible como deducción por todos los sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios de las sociedades en comandita y a los directores, gerentes y administradores de compañías anónimas, en ningún caso podrá exceder del quince por ciento (15%) de la renta bruta obtenida por la empresa en el ejercicio gravable, determinada de acuerdo con las normas establecidas en la Sección II de este Capítulo. Se admitirá la deducción máxima a que se contrae este artículo en todos aquellos casos en que la renta bruta del ejercicio no exceda del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos del mismo.

Parágrafo primero. — Cuando la renta bruta a que se refiere esta disposición sea superior al cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos computables en el Título II de la Ley, la cantidad deducible por los conceptos señalados en el encabezamiento del presente artículo no podrá ser mayor del siete y medio por ciento (7,5%) de los ingresos brutos del citado Título. En todo caso, las empresas que no muevan inventario podrán deducir por dichos conceptos una cantidad equivalente al siete y medio por ciento (7,5%) de los ingresos brutos.

Parágrafo segundo. — Las reglas del presente artículo regirán en los casos de sueldos y demás remuneraciones similares admisibles como deducción de conformidad con lo previsto en el Parágrafo tercero del artículo 15 de la Ley.

Parágrafo tercero. — A falta de renta bruta en el ejercicio gravable y a los solos efectos de la deducción prevista en este artículo, se tomará como tal renta bruta una cantidad equivalente al quince por ciento del ingreso bruto global de la empresa computable en el Título II de la Ley.

Parágrafo cuarto. — Se entenderá por directores, gerentes y administradores a los fines de este artículo, las personas señaladas en los artículos 242, 322 y 95 del Código de Comercio, y las demás personas que tenga a su cargo la dirección o gestión general de los negocios de la sociedad.

A N E X O

Tuve el honor de inaugurar en Venezuela, en octubre de 1949, la primera cátedra sobre Matemáticas Financieras, en la Universidad Central de Venezuela, Caracas, e introduje poco después un capítulo sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento para completar el programa de esta cátedra, tanto para administradores comerciales como para contadores públicos, economistas y actuarios.

Se desarrollará, en esta parte, el primer ejemplo mencionado en el presente trabajo con todos los detalles, a la vez que se aplica un método simple para obtener los valores correspondientes al impuesto sobre la renta y a la participación estatutaria en las utilidades obtenidas, de modo que no requieran ninguna clase de redondeo. La posibilidad de poder explicar problemas prácticos que tienen solución sin redondeo es muy importante y conveniente, tanto para los profesores como para los alumnos.

Se construirá un ejemplo que corresponde al grupo D de la tarifa A , de modo que al aplicar las fórmulas (7) y (8) se obtenga un resultado en céntimos enteros.

En base a los datos disponibles se sabe que la ganancia tiene que ser entre los límites 4.362.325,58 y 7.237.441,86. La fórmula simplificada para el impuesto sobre la renta, expresada en céntimos, es

$$i = (0,301g - 30.500.000) / 0,951$$

y para la participación estatutaria en las utilidades

$$p = (0,091g + 4.270.000) / 0,951.$$

Para lograr que tanto el impuesto sobre la renta como la participación estatutaria sean representables en céntimos enteros, es necesario que se cumplan las dos congruencias

$$\begin{aligned} 0,301g - 30.500.000 &\equiv 0(0,951) \\ 0,091g + 4.270.000 &\equiv 0(0,951). \end{aligned}$$

Multiplicaremos, primeramente, ambas congruencias por mil y así se tendrá

$$\begin{aligned} 301g &\equiv 30.500.000.000 \pmod{951} \\ 91g &\equiv -4.270.000.000 \pmod{951} \end{aligned}$$

y al reducir las

$$\begin{aligned} 301g &\equiv 647 \pmod{951} \\ 13g &\equiv 881 \pmod{951}. \end{aligned}$$

Al desarrollar $951/301$ y $951/13$ en fracciones continuas se tendrá

$$\begin{array}{ll} 951:301=3 & 951:13=73 \\ 301:48=6 & 13:2=6 \\ 48:13=3 & 2:1=2 \\ 13:9=1 & \\ 9:4=2 & \\ 4:1=4 & \end{array}$$

y las reducidas principales serán

$$\begin{aligned} &3/1; 19/6; 60/19; 79/25; 218/69; 951/301 \text{ y} \\ &73/1; 439/6; 951/13, \text{ respectivamente.} \end{aligned}$$

Si se multiplica la primera congruencia por (-218) y la segunda por (439) será

$$\begin{aligned} -65618g &\equiv -141046 \quad (951) \\ 5707g &\equiv 386759 \quad (951) \end{aligned}$$

y después de reducir las se tendrá en ambos casos

$$g \equiv 653 \quad (951)$$

o sea,

$$g = 653 + 951y.$$

Será la solución mínima para $y = 458.709$

$$g = 4.362.329,12$$

y la solución máxima para $y = 761.034$.

$$g = 7.237.439,87$$

para corresponder al grupo D . En el ejemplo mencionado en el texto es $y = 565.493$.

Se sabe que todas las soluciones se obtendrán sumando al valor menor tantas veces 951 como se puede. Para determinar la correspondiente variación del impuesto y de la participación estatutaria hay que sustituir el valor

$$g = 653 + 951y$$

en las expresiones anteriores

$$\begin{aligned} i &= (0,301 \times 653 + 0,301 \times 951y - 30.500.000) / 0,951 \\ p &= (0,091 \times 653 + 0,091 \times 951y + 4.270.000) / 0,951 \end{aligned}$$

y simplificando resultará (en céntimos)

$$\begin{aligned} i &= 301y - 32.071.297 \\ p &= 91y + 4.490.073 \end{aligned}$$

y para las dos soluciones extremas será (en bolívares)

$$\begin{aligned} i &= 1.060.001,12; \quad i = 1.969.999,37 \\ p &= 462.325,92; \quad p = 737.441,67. \end{aligned}$$

Corresponde, por consiguiente, a cada aumento en bolívares de g en $9,51$ un aumento de $3,01$ en i y un aumento de $0,91$ en p .

En el cuadro siguiente figuran las soluciones de todos los casos tratados, los cuales hay que resolver mediante el procedimiento explicado.

Fórmula	Solución (en céntimos)	Variación en Bolívares		
		Ganancia	Impuesto	Participación
(7)	653 + 951y	9,51	3,01	0,91
(71)	1487 + 19069y	190,69	57,19	18,69
(72)	24804 + 95247y	952,47	291,97	92,47
(T-72)	49670 + 95247y	952,47	291,97	92,47
(700)	110 + 951y	9,51	3,01	0,91
(710)	5214 + 19069y	190,69	57,19	18,69
(720)	90864 + 95247y	952,47	291,97	92,47
(T-720)	20483 + 95247y	952,47	291,97	92,47

A continuación se insertan los cuadros de cómputo referentes a las fórmulas indicadas en cada cuadro.

Fórmula	(7)-(8)	(71)-(81)	(T-72)-(T-82)	(72)-(82)
<i>g</i>	5.377.844,96	5.377.854,25	8.378.142,32	5.378.846,13
- <i>e</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>n</i>	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<i>l</i>	—,—	280.000,00	280.000,00	280.000,00
- <i>p</i>	559.499,36	557.954,25	557.982,32	552.906,13
<i>S</i>	4.718.345,60	4.999.900,00	5.000.160,00	5.005.940,00
- <i>D</i>	—,—	249.995,00	250.004,80	150.178,20
<i>R</i>	4.718.345,60	4.749.905,00	4.750.155,20	4.855.761,80
<i>i</i>	1.381.420,96	1.392.466,75	1.392.554,32	1.429.516,63
<i>T</i>	3.996.424,00	3.985.387,50	3.985.588,00	3.949.329,50

Fórmula	(83)	(T-84)	(84)
<i>g</i>	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
- <i>e</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>n</i>	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<i>r</i>	960.000,00	960.000,00	960.000,00
- <i>C</i>	1.200.000,00	937.500,00	675.000,00
<i>R</i>	4.720.000,00	4.720.000,00	4.720.000,00
<i>i</i>	1.382.000,00	1.382.000,00	1.382.000,00
<i>T</i>	3.678.000,00	3.415.500,00	3.153.000,00
<i>p</i>	514.920,00	478.170,00	441.420,00

<i>Fórmula</i>	(831)	(T-841)	(841)
<i>g</i>	5.060.000,00	4.797.500,00	4.535.000,00
- <i>e</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>n</i>	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<i>l</i>	280.000,00	280.000,00	280.000,00
<i>r</i>	960.000,00	960.000,00	960.000,00
- <i>C</i>	1.200.000,00	937.500,00	675.000,00
<hr/>			
<i>S</i>	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
- <i>D</i>	250.000,00	250.000,00	250.000,00
<hr/>			
<i>R</i>	4.750.000,00	4.750.000,00	4.750.000,00
<i>i</i>	1.392.500,00	1.392.500,00	1.392.500,00
<i>T</i>	3.667.500,00	3.405.000,00	3.142.000,00
<i>p</i>	513.450,00	476.700,00	439.950,00

<i>Fórmula</i>	(T-832)	(832)	(T-842)	(842)
<i>g</i>	5.061.000,00	5.061.000,00	4.798.500,00	4.536.000,00
- <i>e</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>n</i>	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<i>l</i>	280.000,00	280.000,00	280.000,00	280.000,00
<i>r</i>	960.000,00	960.000,00	960.000,00	960.000,00
- <i>C</i>	1.200.000,00	1.200.000,00	937.500,00	675.000,00
<hr/>				
<i>S</i>	5.001.000,00	5.001.000,00	5.001.000,00	5.001.000,00
- <i>D</i>	250.030,00	150.030,00	250.030,00	150.030,00
<hr/>				
<i>R</i>	4.750.970,00	4.850.970,00	4.750.970,00	4.850.970,00
<i>i</i>	1.392.839,50	1.427.839,50	1.392.839,50	1.427.839,50
<i>T</i>	3.668.160,50	3.633.160,50	3.405.660,50	3.108.160,50
<i>p</i>	513.542,47	508.642,47	476.792,47	435.142,47

<i>Fórmula</i>	(700)-(800)	(710)-(810)	(T-720)-(T-820)	(720)-(820)
<i>g</i>	5.419.816,67	5.419.652,63	5.420.711,60	5.420.462,94
<i>-e</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>n</i>	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<i>l</i>	—,—	280.000,00	280.000,00	280.000,00
<i>-p</i>	601.370,47	599.808,63	599.911,60	594.742,94
<i>S</i>	4.718.446,20	4.999.844,00	5.000.800,00	5.005.720,00
<i>-D</i>	—,—	249.992,20	250.024,00	150.171,60
<i>R</i>	4.718.446,20	4.749.851,80	4.750.776,00	4.855.548,40
<i>tR</i>	1.651.456,17	1.662.448,13	1.662.771,60	1.699.441,94
<i>-s</i>	270.000,00	270.000,00	270.000,00	270.000,00
<i>d</i>	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
<i>i</i>	1.681.456,17	1.692.448,13	1.692.771,60	1.729.441,94
<i>g</i>	5.419.816,67	5.419.652,63	5.420.711,60	5.420.462,94
<i>b</i>	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
<i>-i</i>	1.681.456,17	1.692.448,13	1.692.771,60	1.729.441,94
<i>T</i>	3.938.360,50	3.927.204,50	3.927.940,00	3.891.021,00
<i>uT</i>	551.370,47	549.808,63	549.911,60	544.742,94
<i>c</i>	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
<i>p</i>	601.370,47	599.808,63	599.911,60	594.742,94