





# TRIBÛTUM

---

Universidad Católica del Táchira  
Decanato de Investigación y Postgrado

## *Revista arbitrada*

Publicación Registrada en el Directorio de Latindex  
[www.latindex.org](http://www.latindex.org)

## Director - Editor

Jesús Manuel Oliveros Márquez

## Consejo Consultivo

Rosa María ALFONSO GALÁN (Universidad de Salamanca), Ángeles GARCÍA FRÍAS (Universidad de Salamanca), Rina MAZUERA ARIAS (Universidad Católica del Táchira), José Amando MEJÍA BENTANCOURT (Universidad Católica Andrés Bello), Luis Guillermo PATIÑO VÁSQUEZ (Universidad de Los Andes) Rodrigo RIVERA MORALES (Universidad Católica del Táchira), José Vicente TROYA JARAMILLO (Universidad Andina Simón Bolívar), Leonardo Ernesto VILLALBA GONZÁLEZ (Universidad de Carabobo).

## Diseño Gráfico

Doris Danil Romero Varela

## Montaje

Iraiza Coromoto Hernández Carvajal

## Identificación Legal

*Depósito Legal:* pp 199602TA3112

*ISSN:* 1316-2255

*Periodicidad:* Anual

Revista Tribútum N° XXII  
Edición 2013

Revista indizada en REVENCYT:  
Índice y Biblioteca Electrónica de Revistas Venezolanas  
de Ciencia y Tecnología. Código RVT012

## *Distribución:*

Universidad Católica del  
Táchira.  
Carrera 14 con calle 14  
Apartado 366  
San Cristóbal  
Estado Táchira, Venezuela

## *Teléfono:*

(58) (0276) 5107224-218  
Ext. 224-218

## *Fax:*

(58) (0276) 3446183

## *web site:*

[www.ucat.edu.ve](http://www.ucat.edu.ve)

## *E-mail:*

[tributum@ucat.edu.ve](mailto:tributum@ucat.edu.ve)

**REVISTA TRIBÛTUM**  
Decanato de Investigación y Postgrado  
Universidad Católica del Táchira

**Misión**

Tribûtum es una revista arbitrada de carácter científico, editada anualmente por la Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal, Táchira. Se encuentra adscrita a la Dirección de Investigación. Tiene como misión ser un medio de divulgación o publicación académica en el área de las ciencias tributarias. Se propone promover la investigación y la discusión crítica e intenta aportar enfoques renovadores que posibiliten la transformación y el mejoramiento de los sistemas tributarios, a través de trabajos originales e inéditos de especialistas nacionales e internacionales.

**Estructura**

Su estructura interna contempla básicamente dos secciones. *Estudios*: Espacio de reflexión, expresión y comunicación entre estudiosos de la materia tributaria, locales, nacionales e internacionales, en el cual se presenta a la comunidad científica los diversos resultados de las investigaciones en dicho ámbito, a través de trabajos de investigación y planteamientos concretos en el área de las ciencias tributarias. *Jurisprudencia tributaria*: Selecciona las decisiones judiciales consideradas de mayor interés en el área tributaria, publicadas en el lapso correspondiente a la edición respectiva. Además, se incluye el índice acumulado actualizado de la revista Tribûtum.

La Revista Tribûtum no tiene propósitos comerciales  
y no produce beneficio material alguno a sus editores o directores.

---

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista  
por cualquier medio reprográfico o fónico.



## ÍNDICE

### ESTUDIOS

Maryan Karinna DURÁN RAMÍREZ: La Obligación Tributaria .....	9
Tomás CUEVAS-CONTRERAS: Tributo, Fideicomiso y Turismo. Examen del Impuesto de Hospedaje como Efecto en la Actividad Turística en Chihuahua y Distrito Federal en México .....	23
D. Gilberto CÁRDENAS CÁRDENAS, D <sup>a</sup> . y Paloma TOBES PORTILLO: El Régi- gen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Ex- tranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de Espa- ña .....	47
Mariela SAAVEDRA: La Triada de la Obligación Tributaria de los Precios de Transferencia en la República Bolivariana de Venezuela .....	73
José Amando MEJÍA BETANCOURT: La exoneración tributaria .....	91
María, CRESPO GARRIDO y José Manuel, VELASCO RETAMOSA: Cuestio- nes Controvertidas sobre la Tributación de los Derechos de Propie- dad Intelectual: Sociedades de Gestión ¿Sujetos Pasivos del Impues- to o Intermediarios? .....	133

### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

La vinculación, su definición y efectos en materia de precios de transferencia ..	155
No existe deber formal de notificar a la Administración Aduanera del endoso del conocimiento de embarque, considerando el artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas en los casos señalados .....	176
La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia confirmó la desaplica- ción del Artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia .....	184
Un error material no será capaz de producir una infracción y hacer merecedor de la sanción, cuando se transcribe un número incorrectamente .....	194
Los Municipios tienen potestad para gravar con el Impuesto de Actividades	

Económicas a las empresas que realicen actividades relacionadas con los hidrocarburos .....	198
Procedencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1° de septiembre de 1991, de retener un porcentaje de los dividendos generados por las utilidades obtenidas por las empresas entre el 1° de enero de 1991 y el 1° de septiembre de 1991 .....	218
Admisión de Recurso de Nulidad por razones de inconstitucionalidad conjuntamente con pretensión de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.575 del 16 de diciembre de 2010 .....	225
Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006 .....	233

## MISCELÁNEAS

---

Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional Mumbai 2014-12 al 17 de octubre de 2014 .....	238
Valor de la Unidad Tributaria .....	240

## ÍNDICE ACUMULADO

---

Índice .....	241
--------------	-----

---

**ESTUDIOS**



## LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### **Maryan Karinna Durán Ramírez**

Abogado (Universidad Católica del Táchira U.C.A.T.) Especialista en Derecho Tributario (U.C.A.T. y Universidad Rómulo Gallegos) Especialista en Derecho Administrativo (U.C.A.T.). Magíster Scientiarum en Derecho Tributario (Universidad Santa María). Doctoranda en Derecho (Universidad Andina Simón Bolívar - sede Ecuador y Universidad de Valencia-España). Profesora asociada en pre y postgrado Universidad Católica del Táchira. Profesora de postgrado Universidad de Los Andes. Directora-Editora de la Revista arbitrada de Ciencias Tributarias Tributum (2004-2007). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Libre ejercicio de la profesión. [kduran@ucat.edu.ve](mailto:kduran@ucat.edu.ve).

---

Recibido: 06-11-12      Aceptado: 30-11-12

Revista Tributum N° XXII/2013

ISSN: 1316-2255

9-22

### **Resumen**

La obligación tributaria principal es el núcleo central de la relación jurídica compleja que surge entre el ente público acreedor del crédito tributario y el sujeto pasivo de esa relación. Su fuente está directamente en la ley, se configura como un vínculo personal y consiste en una prestación de dar comúnmente cantidades de dinero. La obligación tributaria nace cuando ocurren los supuestos de hecho establecidos en la norma jurídica; sus elementos son: a) Los sujetos: activo, ente público acreedor del tributo; y pasivo, contribuyente o responsable. b) El hecho imponible, presupuesto de hecho establecido en la ley para tipificar el tributo. c) Base imponible, la cuantificación o dimensión económica del hecho imponible. d) Alícuota tributaria, cantidad fija que, aplicada a la base liquidable, da como resultado el tributo a pagar. La conjugación de todos estos elementos que conforman el Derecho Tributario Material, permite la determinación y liquidación del tributo, lo cual constituye el Derecho Tributario Formal. El incumplimiento de la obligación tributaria principal (prestación económica) trae como consecuencia sanciones por ilícitos materiales, establecidos en el vigente Código Orgánico Tributario venezolano.

### **Palabras Clave**

Obligación Tributaria - prestación económica – ley – Hecho Imponible

### **Abstract**

The main tax obligation is the central core of the complex legal relationship that arises between the public creditor entity of the tax credit and the passive subject of such relationship. Its source is directly on the law, it configures as a personal link and consists in a benefit of giving, commonly amounts of money. The tax obligation is born when the fact assumptions established in the law occur. Its elements are: a) The subjects: active, public creditor entity; and passive, contributor or responsible. b) The taxable fact, fact assumption established in the law to tipify the tax. c) Taxable base, the quantification or economic dimension of the taxable fact. d) Tax aliquot, fixed amount that, applied to the payable base results in the payable tax. The conjugation of all these elements that shape the Material Tax Law, allow the determination and liquidation of the tax, which constitutes the Formal Tax Law. The breach of the main tax obligation (economic benefit) results in sanctions for material illicit, established in the venezuelan Organic Tax Code in force.

### **Keywords**

Main tax obligation.-. economic benefit .-. law .-. taxable fact

### Sumario

1. Concepto. 2 . Naturaleza Jurídica. 3. Elementos de la Obligación Tributaria. 4. Nacimiento de la Obligación Tributaria. 5. El principio de indisponibilidad del crédito tributario. 6. La Obligación Tributaria en la jurisprudencia venezolana.

“La obligación es al derecho lo que la célula a la biología. Es el principio de la vida jurídica. Cómo la célula, también puede nacer enferma, cuando trae un vicio de inconstitucionalidad. Naciendo sana, puede contraer alguna enfermedad, sea a causa de un exceso en la regla-mentación, o arbitrariedad del acto admi-nistrativo. Pero la obligación será consti-tucional”. *Juan Carlos Luqui*.

## 1. Concepto

La obligación tributaria principal, de contenido patrimonial, es aquella en la que el ente público ostenta una posición acreedora, como titular del crédito al cobro del tributo, y el sujeto pasivo una posición deudora, como persona obligada a satisfacer su pago.

La obligación tributaria es el núcleo central de la relación jurídica compleja que surge entre el ente público acreedor del crédito tributario y el particular, sujeto pasivo de esa relación. Ha sido definida por Luqui como “el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable”<sup>1</sup>.

Giuliani Fonrougela define como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”<sup>2</sup>.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece en el artículo 18: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el supuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”<sup>3</sup>.

El Código Orgánico Tributario (COT) venezolano en su creación consideró

1 LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Editorial Depalma 1989. p. 23.

2 GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. 5ta ed. Buenos Aires, Depalma, 1993, v. 1. p. 392.

3 Citado por VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 2da. ed. Buenos Aires, Depalma, Marcial Pons y Temis, 1996, p. 303.

esta definición en el artículo 14<sup>4</sup>. Esta misma definición se mantuvo en las reformas de 1992<sup>5</sup>, 1994<sup>6</sup> y la vigente de 2001<sup>7</sup>, con la acotación que en esta última se establece el artículo en un solo párrafo –antes se separaba con un único aparte- y ahora es el artículo 13, manteniendo el texto inalterado: “La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se den dos supuestos: Que exista una norma de rango legal que la establezca y que en la vida real se materialice el hecho imponible o hipótesis tipificada abstractamente en la ley. Ocurrido el supuesto de hecho surge la consecuencia jurídica que es la deuda u obligación tributaria. Es la estructura lógica de la norma primaria<sup>8</sup>.

## 2. Características y naturaleza jurídica de la obligación tributaria

Giuliani Fonrouge señala como características de la obligación tributaria: a) es un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, b) siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas; c) tiene su fuente única en la ley; d) nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo) y e) presenta caracteres específicos que permiten calificarla de autónoma, no solamente frente a las obligaciones del derecho privado, sino también con respecto a otras instituciones del derecho público, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos del derecho financiero<sup>9</sup>. A ello puede agregársele otra característica, f) Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real.

Del concepto de la Obligación Tributaria se deriva su naturaleza. En este sentido, es una relación de Derecho Público, ex lege por tener su fuente inmediata en la ley positiva, y ser un vínculo personal entre acreedor y deudor.

### a. Relación “ex lege”

Las obligaciones nacen o de la voluntad (obligaciones voluntarias) o de la

4 Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 2.992 del 03/08/1982.

5 Venezuela. Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 4.466 del 11/09/1992.

6 Venezuela. Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 4.727 del 27/05/1994.

7 Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

8 Esta es la norma jurídica primaria que se diferencia de una eventual norma jurídica secundaria la cual pautaría como supuesto de hecho el incumplimiento de la obligación (primaria) de contenido tributario que haría acarrear la segunda consecuencia jurídica que sería la sanción.

9 GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero...p. 398 y 399.

ley, que reconduce el nacimiento de la obligación a la realización de un determinado hecho jurídico (obligaciones legales)<sup>10</sup>. La única fuente de la obligación tributaria es la ley; solo por mandato de ésta puede surgir, pues la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla<sup>11</sup>.

La existencia del principio constitucional de legalidad tributaria hace que el nacimiento de la obligación tributaria sea “ex lege” y no “ex contractu” pues la discrecionalidad no puede extenderse al campo de los elementos esenciales de las obligaciones tributarias. Así, refiere Blumenstein citado por Sáinz de Bujanda, “el fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido por la ley tributaria. Sólo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación jurídica impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales. [...] El crédito impositivo reposa, por tanto, sin excepción, sobre una obligatio ex lege”<sup>12</sup>.

Resulta evidente que la relación tributaria es una relación de derecho y no de poder. Las obligaciones y los derechos de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley; no hay una superioridad de una de las partes sobre la otra; la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas, pues el poder soberano, originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar, a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. Existe paridad jurídica como el deudor y el acreedor de la relación jurídica del derecho privado<sup>13</sup>.

En Venezuela, el Código Civil no dispone de un artículo que establezca en forma expresa y específica a la ley como fuente de obligaciones. Sin embargo, en su conjunto, constituye una importante fuente de éstas.

La obligación tributaria específicamente, es un vínculo derivado forzosamente de la ley, en acatamiento al principio constitucional de legalidad tributaria establecido en el artículo 317 de la Constitución venezolana: “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes”<sup>14</sup>, principio desarrollado en los artículos 3 y 4 del vigente Código Orgánico Tributario venezolano.

10 SÁINZ DE BUJANDA Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10a. ed. Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1993, p. 196.

11 GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero...p.393.

12 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1965, p.135.

13 JARACH, Dino. El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, p. 57.

14 Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999, con la enmienda N° 1 publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria 5.908 del 19 de febrero de 2009.

Además, en forma expresa dispone el legislador tributario que la obligación tributaria nace con la ocurrencia del presupuesto de hecho previsto en la ley, así lo señala el artículo 13 del Código Orgánico Tributario venezolano (2001): “La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. [...]” La obligación tributaria nace o se origina al materializarse el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé; por ello, su fuente es “ex lege”.

#### **b. Prestación pecuniaria**

La obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie; pero siempre obligación de dar<sup>15</sup>.

La obligación tributaria es una prestación monetaria; en este sentido, refiere Borjas citando a la Ley del Banco Central de Venezuela, que los billetes emitidos por el Banco Central de Venezuela se reciben a la par, es decir, a su valor nominal –con igualdad entre su valor nominal y el que se obtiene al cambio– el pago de impuestos, contribuciones, o de cualquiera otras obligaciones públicas, lo que califica a la obligación tributaria de moneda<sup>16</sup>.

Resulta interesante destacar que la rigidez del principio nominalístico y su imposibilidad en la mayoría de las veces, de poder recurrir a la cláusula de la garantía monetaria, en el especial caso de la obligación tributaria, llevó primero a la doctrina y a la jurisprudencia a corregir la aplicación estricta de la deuda de dinero por su valor nominal, mediante lo que se ha llamado la corrección monetaria, ajustando el valor nominal de la obligación de moneda a su valor real, según la tasa de desvaloración de esa moneda<sup>17</sup>.

Es así como a partir de 1994 el legislador tributario, con la reforma del COT, creó la figura de la unidad tributaria (UT), la cual es una unidad aritmética que se actualiza o indexa anualmente conforme al valor de la moneda establecido por los índices de inflación determinados por el Banco Central de Venezuela y siguiendo el procedimiento legal.

#### **c. Naturaleza obligacional del tributo: vínculo personal**

La noción jurídica de tributo asigna a éste su carácter de obligación. Así lo estableció el legislador tributario venezolano en el artículo 13: “[...] La obligación constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

<sup>15</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero...p.389.

<sup>16</sup> BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo. Manual de Derecho Tributario, Beatriz Mata Producciones C.A., Caracas, Venezuela, 2000, p. 160 y 161.

<sup>17</sup> BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo. Manual de Derecho...pp.161 – 166.

Esto significa que la relación jurídica tributaria -o preferiblemente obligación tributaria principal- es una relación de naturaleza personal y no de naturaleza real, lo cual debe deducirse de su propia estructura, cuya determinación del sujeto pasivo se deriva de la verificación del presupuesto de hecho o hecho jurídico establecido en la ley positiva que da nacimiento a la relación misma. Ese carácter personal es diferente a la garantía real; si se agrega a la relación jurídica stricto sensu -obligación tributaria- un derecho real de garantía sobre el objeto, ello no implica que tenga naturaleza real la obligación, sino que la garantía real acompaña a la obligación personal. Los tributos son impuestos a las personas y no a las cosas. Existe identidad de estructura jurídica entre la obligación tributaria y las obligaciones legales del derecho privado<sup>18</sup>.

#### **d. Relación de Derecho Público**

La obligación tributaria principal es una relación de Derecho Público, tiene una naturaleza jurídica pública, conforme todo tributo tiene su fundamento jurídico en el poder del Estado de establecer normas de imposición con efectos jurídicos coordinados y concentrados en la relación jurídica tributaria.

Es una característica del tributo ser una obligación de derecho público, lo cual significa que el sujeto activo que tiene la pretensión o el crédito tributario es el Estado u otra entidad pública, y que la finalidad o la función del tributo es la de satisfacer una necesidad pública<sup>19</sup>. Además, las normas que regulan la relación jurídica tributaria son de orden público.

### **3. Elementos de la Obligación Tributaria**

Como toda obligación jurídica, se conforma de cuatro elementos constitutivos: sujeto activo (acreedor), sujeto pasivo (deudor), objeto (prestación de dar una suma de dinero, o en especie) y la causa. Giuliani Fonrouge sostiene que el objeto de la obligación tributaria “corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cosas en situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”<sup>20</sup>. En cuanto a la causa, compartimos que la obligación tributaria existe con prescindencia de la causa<sup>21</sup>, pues su fuente es legal.

Dino Jarach realiza un enfoque de todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria -aquí definida como obligación tributaria-, desde la perspectiva del concepto de presupuesto de hecho definido por ley. En este sentido señala:

“Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término los hechos objetivos contenidos en la definición legal del

<sup>18</sup> JARACH, Dino. El Hecho Imponible...pp. 57-62.

<sup>19</sup> JARACH, Dino. El Hecho Imponible...p. 64.

<sup>20</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero...p. 461.

<sup>21</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero...p. 487.

presupuesto; en segundo término la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria”<sup>22</sup>.

Por su parte, Lucien Mehl, aunque lo señala sobre el impuesto, refiere que es éste un concepto complejo y se descompone en estos elementos, los cuales resume y ensambla de una forma sencilla y concreta:

“El impuesto grava una materia imponible, en la persona de un contribuyente, en ocasión de una acción o de una situación que constituye el hecho generador, de dicho impuesto. La base imponible es el resultado obtenido mediante [...] la valoración de la materia imponible. Aplicando a la base imponible una tarifa, se obtiene el importe de la exacción fiscal. Los tres primeros elementos son cualitativos –caracterizan la naturaleza del impuesto– y los dos restantes cuantitativos –definen la importancia pecuniaria de la exacción”<sup>23</sup>.

Aplicando los elementos descritos en la doctrina, en nuestra posición podemos sintetizar dos elementos cualitativos de la obligación tributaria: los sujetos -activo y pasivo- y el hecho imponible, y dos elementos cuantitativos: la base imponible y la alícuota tributaria. Estos elementos serán desarrollados con mayor detalle en los temas siguientes, por lo que aquí sólo se hará una breve referencia.

a. Sujetos: Es el elemento subjetivo de la obligación tributaria; de acuerdo a la posición de acreedor o deudor, será activo o pasivo. El ser sujeto de derecho implica capacidad de contraer derechos y obligaciones.

1. Sujeto activo: Es el ente público acreedor del tributo (Art. 18 COT) (República, Estado, Municipio u otro ente público). Se destaca que no puede ser un órgano sino un ente, que detente personalidad jurídica con capacidad de asumir derechos y obligaciones. Se critica enérgicamente la expresión utilizada actualmente en la legislación, la doctrina y la jurisprudencia sobre denominar al sujeto activo “fisco”, en virtud de que, antiguamente el Fisco sí detentaba personalidad jurídica, sin embargo, actualmente no la posee, al haber sido derogada la parte in fine del artículo 1 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional por la Ley de Administración Financiera del Sector Público<sup>24</sup>. Por lo que, se insiste, no debe emplearse para referirse al

<sup>22</sup> JARACH, Dino. El Hecho Imponible...pp. 136 y 137.

<sup>23</sup> MEHL, Lucien. Elementos de ciencia fiscal. Bosch casa editorial, Barcelona, España, 1964, 352 p., p. 66.

<sup>24</sup> Venezuela. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial N° 37.029 del 05/09/2000, y su última reforma Gaceta Oficial N° 39.892 del 27/03/2012. Artículo 171: “[...] Quedan derogados los artículos 1, in fine, en cuanto se refiere al

sujeto activo la denominación “fisco” sino en su lugar, República, Estados, Municipio u otro ente público con personalidad jurídica.

2. Sujeto Pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (Art. 19 COT). El Contribuyente es el deudor por deuda propia (Art. 22 COT). El Responsable es deudor por deuda ajena (Art. 25 COT y siguientes), pudiendo ser responsable directos: Agentes de retención o percepción; o responsables solidarios: Por bienes que administran, reciban o dispongan y los adquirentes de fondos de comercio.
- b. Hecho imponible: Es el presupuesto o supuesto de hecho establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (Art.36 COT).
- c. Base imponible: Es la magnitud susceptible de una expresión cuantitativa definida por la ley, que mide la dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse acada caso en concreto, según los procedimientos legalmente establecidos para la liquidación del tributo.
- d. Alicuota tributaria: Es la cantidad fija, tarifa o porcentaje que, aplicado a la base liquidable, da como resultado el tributo a pagar.

#### 4. Nacimiento de la Obligación Tributaria

El COT adopta abiertamente el principio del nacimiento ex lege de la Obligación Tributaria, según lo dispone el artículo 13: “La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”. El principio se reitera en el artículo 22 eiusdem: “Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible”.

El proceso generador de la obligación tributaria coincide plenamente con el de la obligación ex lege: realizado el supuesto previsto en la norma (hecho imponible), se produce el efecto o consecuencia jurídica (nacimiento de la obligación tributaria), sinintervención de la voluntad humana<sup>25</sup>.

Ante esto, al ser una obligación legal, resulta preciso señalar que existe primacía de la ley en la configuración de la obligación tributaria que surge cuando se produce el hecho previsto en la norma de rango legal, por lo que su contenido está rígida e inexorablemente predeterminado en la propia ley que impone la obligación. En este sentido, la Administración Tributaria tiene una posición subordinada, pues su actividad está sujeta a la norma y es instrumental; ello porque: a) dicha actividad puede ser innecesaria y en todo caso ha de quedar reducida a aspectos accesorios y formales del cumplimiento de las obligaciones, y b) porque a través de aquella no puede modificarse ni el

Fiscocomo personificación jurídica de la Hacienda; [...]”

<sup>25</sup> SÁINZ DE BUJANDA Fernando. Lecciones de Derecho Financiero... pp. 196 y 197.

nacimiento, ni el contenido, ni la extinción de las obligaciones tributarias, aspectos sustantivos que han de venir predeterminados por la ley, en aquellos ordenamientos, como el venezolano, en que rige el principio constitucional de legalidad tributaria<sup>26</sup>.

Es de considerar que el momento del nacimiento de la obligación tributaria influye relevancia jurídica práctica, tanto así que “todo el ciclo jurídico de la vida de la obligación tributaria queda legalmente organizado en torno al momento de su nacimiento”. En este sentido, tal momento influye en los siguientes aspectos: distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal; determinar la ley aplicable-que puede ser distinta-entre la del momento de realización del hecho imponible y la del acto administrativo liquidatorio; practicar la evaluación de las rentas o bienes gravados, con referencia al momento en que el débito fiscal surja; conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición; determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes; fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción; determinar las sanciones aplicables, entre otros<sup>27</sup>.

## 5. El principio de indisponibilidad del crédito tributario

El principio de la llamada “inderogabilidad de la obligación tributaria” o de la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, es un principio general que resume la condición de las situaciones jurídicas subjetivas derivadas de las normas sobre el tributo. Esta referido a que ni la Administración ni los particulares pueden renunciar al crédito tributario, ni transmitirlo –libremente- a un tercero, aún con causa onerosa, ni tampoco puede aceptarse un cambio o novación en el lado pasivo de la relación<sup>28</sup>. Debe actuarse conforme a la ley.

Ello se deriva, a diferencia de las obligaciones civiles, a la no disponibilidad de la obligación tributaria conforme al principio de la autonomía de la voluntad de las partes, ya que lo que rige es la voluntad de la ley. Existe una relación como un triángulo en cuyo vértice superior está la ley, mientras que en la base aparece en un ángulo el contribuyente y en el otro la Administración Tributaria: entre ambos hay una situación de deber de prestar y deber de exigir, respectivamente<sup>29</sup>.

Es decir, el acreedor tributario no puede disponer libremente de su crédito, pues existe la presencia del interés público a cuyo servicio debe actuar el ente público acreedor del tributo. La ley demanda a la Administración no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente conforme está fijado por la Ley. Los pactos que los particulares hagan al respecto tienen un alcance

26 SÁINZ DE BUJANDA Fernando. Lecciones de Derecho Financiero...pp.196 y 197.

27 SÁINZ DE BUJANDA Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. p. 200.

28 PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 13 Edición, Thomson, Civitas, Madrid, España, 515 p., pp. 152.

29 VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extinción de la Obligación Tributaria: Novación y Confusión. Editorial Lex Nova, Valladolid; España, 1998, 170 p., p. 52.

meramente privado, sin repercusión en la relación jurídica tributaria<sup>30</sup>.

En este sentido, el artículo 14 del Código Orgánico Tributario dispone “Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley”. Así, el ente público acreedor del tributo ha de hacer efectivo el crédito, sin poder renunciar a este ni cederlo mediante precio a un tercero; deberá en todo caso estar autorizado por la ley para proceder a estos actos de disposición. Tal como lo dispone el legislador tributario, este principio no tiene carácter absoluto, ya que la norma jurídica puede en determinados casos permitir cierto margen de actuación a la Administración. Varona señala tres planos en los cuales pudiera operar este principio<sup>31</sup>:

- a. En la configuración interna o estructural del tributo: Ni la Administración ni los particulares pueden cambiar los elementos esenciales o configuradores de la obligación tributaria, por ser ex lege. Sin embargo, no se prohíbe que quien lo desee pueda espontánea y libremente pagar la deuda de un tributo que, según la ley, corresponde satisfacer a otra persona. Estos pactos son criticados por ciertos autores por enturbiar el principio de capacidad contributiva y alterar el reparto de la carga tributaria prevista por el legislador. Se debe considerar viable al no violar normas tributarias; de incurrir en tal violación, el pago estaría viciado de nulidad, pudiendo generarse otras obligaciones tributarias. Ello se permite a los particulares pero la Administración resulta obvio que no puede alterar los elementos existenciales o estructurales de la obligación tributaria, le está impedido conceder exenciones, rebajas o perdones sino sólo en los casos y formas determinados por la ley<sup>32</sup>.
- b. En la fase de aplicación del tributo: Presuponiendo que los elementos configuradores del tributo no han sido alterados, la Administración no puede dejar de liquidar y recaudar tributos, para ello posee potestades liquidadoras, inspectoras, recaudatorias, entre otras, de las que no puede prescindir, porque así lo exige el interés público, pues no es una opción que le quede a la libre disponibilidad del legislador o de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un “sistema tributario justo”. En este contexto, las potestades en materia tributaria son predominantemente regladas, la

30 PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General...p. 153.

31 VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extinción de la Obligación Tributaria...p. 53-67.

32 Cabe citar aquí brevemente la sentencia del 24/02/2010 emitida por Juzgado Superior Sexto en lo Civil, Mercantil y del Tránsito de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, expediente 546: “El Artículo 14 del Código Orgánico Tributario, señala [...] Como se puede observar entonces la cláusula tercera del contrato, establece: ‘Es pacto expreso de las partes que en vista de este convenio de pago, si hubiera que pagar impuestos por el pago, será por cuenta de los deudores del mismo; ciertamente es un acuerdo entre particulares, quién va a pagar los impuestos que podrían generar el cumplimiento de la obligación asumida en dicho contrato, lo cual no está sancionado por la Ley, sino que lo permite; tal cuestión no afecta la totalidad del contrato, por lo que se desecha la nulidad de la referida cláusula, ademásno es lo demandado en el presente juicio. Así se declara”.

discrecionalidad administrativa se encuentra muy limitada, sin que con ello pueda considerarse inexistente o suprimida, ya que a veces el legislador estima conveniente conceder cierta discrecionalidad en la actuación administrativa, siempre dentro de ciertos parámetros legales<sup>33</sup>.

- c. Luego de haberse cobrado el crédito tributario. Una vez ya liquidado y cobrado el crédito tributario, el principio en referencia impide que la Administración pueda disponer de los ingresos tributarios a su antojo y sin control, y exige que su utilización se lleve a cabo de acuerdo con las normas presupuestarias.

En resumen, el principio de indisponibilidad del crédito tributario no constituye un obstáculo para admitir que en ocasiones, cuando se considere necesario para el mejor logro de los fines públicos que la actividad financiera persigue, el legislador conceda a la Administración Tributaria cierto margen de discrecionalidad reglada, conforme a los parámetros establecidos legalmente sin que ello signifique recortes legítimos a las garantías de los particulares.

Por otra parte, existe la indisponibilidad del conjunto de situaciones subjetivas de la relación jurídica tributaria. Así, el artículo 15 del COT establece: “La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”.

Otro elemento que presenta la indisponibilidad es el referido a la exclusión de la discrecionalidad en la actividad de la Administración en materia tributaria, cuando tiene por objeto alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria. En efecto, el espacio para la discrecionalidad es muy limitado, inclusive en ocasiones donde aparece formalmente reconocido trata sobre la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, como en el caso del aplazamiento de pagos. Esa limitación a la discrecionalidad deriva del respeto al principio de legalidad tributaria<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> Por ejemplo, Sobre el fraccionamiento de pago, el artículo 47 del Código Orgánico Tributario dispone que “Excepcionalmente, en casos particulares, y siempre que los derechos del Fisco queden suficientemente garantizados, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, los cuales no podrán exceder de treinta y seis (36) meses.[...]”; sobre la remisión tributaria, el artículo 53 eiusdem establece: “La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley especial. Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonados por dicha ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones que esa ley establezca”; sobre las exoneraciones, el artículo 74 del mismo texto refiere: “La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos”.

<sup>34</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General...pp. 154.

## 6 La obligación tributaria en la jurisprudencia venezolana

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N° 01324 del 24 de mayo de 2006, caso PLASTIDRICA, C.A., Expediente 1999-16075, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, refirió:

“La obligación tributaria, núcleo central de la relación jurídica compleja que surge entre el ente público acreedor del crédito tributario y el particular, sujeto pasivo de esa relación, ha sido definida por Juan Carlos Luqui, como “...el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable”. (La Obligación Tributaria. Editorial Depalma 1989. Pág. 23).

Continúa la sentencia extrayendo del contenido de esta definición, los elementos caracterizadores de la obligación tributaria. En este sentido, considera:

- a. Es una obligación ex lege, por cuanto deriva del ordenamiento jurídico creado por voluntad del legislador y su fuente de origen es el texto legal que consagra el tributo.
- b. Es una obligación de dar de contenido patrimonial, generalmente concretada en el cumplimiento de una prestación pecuniaria. Sin embargo, por conformar una relación jurídica compleja que se establece entre el ente público y los particulares, con ella coexisten otras obligaciones auxiliares, carentes o no de contenido patrimonial (de dar o hacer), cuyo fin último es lograr que el Estado perciba el tributo. Así, el objeto de la obligación tributaria principal, centro de esa relación jurídica, lo constituye la prestación patrimonial generalmente pecuniaria, es decir, el acto que el deudor del crédito tributario debe realizar en beneficio del acreedor (Fisco Nacional, Estatal o Municipal).
- c. Por otra parte, la obligación tributaria es de naturaleza jurídico-pública, ya que todo tributo tiene su fundamento jurídico en el poder financiero, cuyo ejercicio supone la emanación de normas que producen efectos jurídicos coordinados y concentrados en la relación jurídico-tributaria; ese fin público le otorga a la obligación tributaria determinados caracteres que la distinguen de las obligaciones civiles o mercantiles.

Con base en los principios generales del derecho, se observa que al igual que todas las obligaciones, la tributaria recorre tres fases: creación, efectos y extinción. Así, esta obligación nace de la ley, que es su causa; produce unos efectos, entre los cuales el principal es su cumplimiento; y se extingue en virtud del rompimiento del vínculo legal que une al deudor del crédito tributario con el acreedor (Fisco), lo cual provoca su desaparición<sup>35</sup>.

35 Consultada en [www.tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve)

### **Bibliografía**

- BORJAS HERNÁNDEZ, Leopoldo. (2000) Manual de Derecho Tributario. Caracas, Beatriz Mata Producciones C.A.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. (1993) Derecho financiero. 5ta ed. Buenos Aires, Depalma, v. 1.
- JARACH, Dino. (1971) El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario sustantivo. Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- LUQUI, Juan Carlos. (1989) La Obligación Tributaria. Argentina, Editorial Depalma.
- MEHL, Lucien. (1964) Elementos de ciencia fiscal. Barcelona, España, Bosch casa editorial.
- PÉREZ ROYO, Fernando. (2003) Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 13ª ed. Madrid, España, Thomson, Civitas.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993) Lecciones de Derecho Financiero. 10a. ed. Madrid, España, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. (1965) El nacimiento de la obligación tributaria. Madrid, Editorial de Derecho Financiero.
- VALDÉS COSTA, Ramón. (1996) Curso de Derecho Tributario. 2da. ed. Buenos Aires, Depalma, Marcial Pons y Temis.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique. (1998) Extinción de la Obligación Tributaria: Novación y Confusión. Valladolid, España, Editorial Lex Nova.
- Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 2.992 del 03/08/1982.
- Venezuela. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999, con la enmienda N° 1 publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria 5.908 del 19 de febrero de 2009.
- Venezuela. Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 4.466 del 11/09/1992.
- Venezuela. Ley de Reforma Parcial del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinaria N° 4.727 del 27/05/1994.
- Venezuela. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Gaceta Oficial N° 37.029 del 05/09/2000, y su última reforma Gaceta Oficial N° 39.892 del 27/03/2012.
- [www.tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve).

TRIBUTO, FIDEICOMISO Y TURISMO. EXAMEN DEL  
IMPUESTO DE HOSPEDAJE COMO EFECTO EN LA  
ACTIVIDAD TURÍSTICA EN CHIHUAHUA Y DISTRITO  
FEDERAL EN MÉXICO

**Tomás Cuevas-Contreras**

Cuenta con Posdoctoral en la *Universitat de Girona* (España) sobre Redes en Turismo; Doctor en Ciencias de la Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesor investigador del Programa de Licenciatura en Turismo adscrito al Departamento de Ciencias Administrativas en la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, Líder del Cuerpo Académico de Turismo, al Sistema Nacional de Investigadores nivel 1 (2009-2012).

tcuevas@uacj.mx

**Laura Grisela Carrillo Sánchez**

Doctorante en el programa de Administración en la Universidad Nacional Autónoma de México; Mtra. en Finanzas.

laura.carrillo.sanchez@hotmail.com

---

Recibido: 08-04-13      Aceptado: 14-05-13

### **Resumen**

El turismo mundial ha crecido a tasas superiores a la economía, es así como la actividad se coloca en una perspectiva de desarrollo, procurando variados beneficios. Entre los beneficios se encuentra el ingreso por divisas, su contribución al ingreso público y privado, generando empleo e incentivando en el mejor de los casos el crecimiento en los destinos. Bajo este panorama surge el impuesto extraordinario hotelero con la finalidad de contar con recursos para la promoción de los destinos turísticos en México. Este tributo extraordinario en su mayoría se administra mediante la figura de fideicomisos. Estos fideicomisos realizan funciones de asesoramiento y financiamiento de planes, programas y acciones orientadas a la impulso de la gestión turística. En este contexto la tributación extraordinaria, ofrece entonces condiciones coyunturales en cuanto al uso y beneficio de recursos. De manera que permite argumentar sobre su importancia en el desarrollo del turismo en el destino. Por la escasa literatura sobre el tópico, se define como un trabajo exploratorio, pese a que la actividad turística es uno de los cuatro pilares clave en la economía mexicana. Su examen parte desde una perspectiva transversal.

### **Palabras clave**

Fideicomiso y turismo; impuesto de hospedaje; actividad turística; Chihuahua y Distrito Federal; México

### **Abstract**

World tourism has grown at rates higher than the economy, and the activity is put into a development perspective, with different benefits. Among the benefit is income from foreign exchange, its contribution to public and private income, creating jobs and stimulating in the best cases growth targets. Under this scenario arises hotel special tax in order to have resources for the promotion of tourist destinations in Mexico. This special levy is management mainly by the figure of trusts. These trusts perform advisory and financing plans, programs and actions aimed at boosting tourism management. This extraordinary taxation context, offers temporary conditions for the use and benefit of resources. Therefore, let us argue about its importance in the development of tourism destination. For the limited literature on the topic, is defining as an exploratory study, although tourism is one of the four pillars in the Mexican economy. The examination part from a transversal perspective.

### **Key words**

Trust and tourism lodging tax, tourism, Chihuahua and Mexico City, Mexico.

### sumario

1. Introducción. 2. Dinamismo del Turismo. 3. Cuentas Nacionales. 4. Cuentas Satélite de Turismo (CST). 5. Tributación en Turismo. 6. Fideicomiso en Turismo. 7. Impuesto de hospedaje y efecto en la actividad turística en Chihuahua - Distrito Federal en México. 8. Fideicomisos de turismo en Chihuahua y el Distrito Federal. 9. Chihuahua versus Ciudad de México promoción del destino. 10. Turismo Compromiso en la frontera de Ciudad Juárez y en la Ciudad de México. 11. Beneficio del Impuesto al Hospedaje. 12. Conclusión. 13. Bibliografía. 14. Entrevista y Fuentes Electrónicas

## 1. Introducción

El presente ensayo es una aproximación al manejo realizado por los fideicomisos del impuesto de hospedaje y sus efectos en las empresas hoteleras de la franja fronteriza del Estado de Chihuahua y la Ciudad de México. Su objetivo es explorar el beneficio de la aplicación de este impuesto como una alternativa para promoción e imagen de los destinos y el desarrollo de estas ciudades.

Este estudio exploratorio que aporta un comparativo entre el manejo del impuesto hotelero y su repercusión económica en ambos lugares, deja ver que si bien la tributación permite la operatividad de proyectos de promoción e ingreso a México, requiere de la revisión de propuestas y condiciones operativas de los fideicomisos.

En el caso de Chihuahua entre las variables su condición de vecindad de la actividad turística, se encuentra en constante escrutinio y de competencia natural, con los Estados del sur de los Estados Unidos, que sin lugar a dudas es uno de los principales países exportadores de visitantes mundialmente.

Respecto al Distrito Federal debe tomarse en cuenta que el centro del país es una región comercial con un gran desarrollo empresarial, pero alejada de los destinos turísticos por excelencia, es decir sin playa, (el cual es un recurso ampliamente explotado por la zona sur de México), pero con grandes potenciales como centros comerciales, museos, parques de diversiones, diversidad de restaurantes, iglesias, etc. Derivado de ello vemos dos Estados contrastantes que deben enfrentar la tributación al turismo que tal como la muerte es inevitable.

En 1726 en el libro *The Political History of the Devil* de Daniel Dafoe, se inicia con la interpretación de los impuestos y la muerte como condiciones ineludibles en el transcurso de la vida. Es así como de diferentes autores famosos han tratado la fatalista obligatoriedad de los impuestos y lo inevitable del

fallecimiento para Defoe lo considera: “Cosas tan seguras como la muerte y los impuestos se pueden creer más firmemente”. Por su parte Benjamín Franklin, arguye: “En este mundo nada puede ser dicho con certeza, excepto la muerte y los impuestos”. Quizás otra paráfrasis más propicia la de Margaret Mitchell’s en su obra *GoneWiththeWind*, de 1936, aunque no tan conocida: “¡Muerte, impuestos y nacimientos! Nunca hay un momento conveniente para ninguno de ellos”.

Simbólico, sin duda, porque independientemente de la muerte y los impuestos, también lo es el nacimiento como únicas certidumbres en la existencia humana. Ahora bien, mientras se presenta la muerte y los impuestos, lo mejor es su coexistencia en vez de aplazarlos. Y si el nacimiento es equivalente de creación, lo consiguiente entonces no perder de vista las oportunidades de la recaudación, las cuales deben corresponder a los propósitos de desarrollo de la comunidad en su conjunto.

Bajo esta óptica el turismo forma parte del impulso al avance socioeconómico colectivo. “Los impuestos generan los recursos financieros con los que se compran los bienes públicos y además se encargan de distribuir el ingreso” (Parkin, 2008:378). Si recordamos el flujo de la economía, todo gira en torno a un círculo por lo que si hay turistas habrá desarrollo de las empresas y empleo, si hay trabajo evidentemente habrá salarios y como resultado consumo en las otras actividades económicas.

Además si se analizan las cifras registradas anualmente por esta actividad se refleja su gran contribución a la economía, ya que “los turistas no consumen solamente productos característicos del turismo, sino que su gasto pueda abarcar prácticamente a la totalidad de las actividades económicas que venden bienes y servicios a los consumidores” (Parra y Calero, 2006:3). Aunado a ello la actividad turística impacta en otras variables ya citadas por Brida, Monterrubianesi y Zapata como son los ingresos por divisas y su efecto de contribución al ingreso, ya que los turistas, dejan aquí su moneda y contribuyen con esto al ingreso nacional al requerir servicios que se traducen en empleos para los mexicanos. Por ello la recaudación tributaria corresponderá a los propósitos de desarrollo de la comunidad en su conjunto. Bajo esta óptica el turismo forma parte del impulso al avance socioeconómico colectivo.

Con esta reflexión damos por concluida la introducción, en la cual se habla de la importancia del turismo en México. Asimismo durante el desarrollo de este artículo se abordará específicamente la operación del impuesto hotelero, realizando un comparativo entre los casos de Ciudad Juárez y la Ciudad de México, y por último se darán las conclusiones entre ambos casos.

## 2. Dinamismo del turismo

El turismo, de acuerdo la Organización Mundial de Turismo (2012) éste es un fenómeno de carácter social, cultural y económico, que se relaciona con el desplazamiento de las personas a lugares que se encuentran fuera de su lugar de residencia habitual por asuntos personales, de negocios o profesionales. El

turismo mundial representa la industria más grande y de más rápido crecimiento: La actividad turística sigue un crecimiento progresivo. De acuerdo a la *World Travel & Tourism Council* (WTTC) la actividad creció un 3%, en términos de su contribución al *Producto Interno Bruto* (PIB) en Turismo y Viajes. Su directa contribución al PIB fue de \$2 trillones de dólares americanos, generando 98 millones de empleos. Es decir, no obstante los altibajos registrados y tomando en cuenta los directos, indirectos suscitan impactos; el total de la derrama en 2011 fue del orden de \$6.3 trillones de dólares americanos en el PIB, provee 255 millones de empleos en el mundo, y aprovisiona \$743 billones de dólares americanos en inversión y \$1.2 trillones de dólares americanos en exportaciones. Lo que representó el 9% del PIB y uno de cada doce empleos en el planeta, 5% de inversión y 5% de exportación.

Las llegadas de turistas internacionales crecieron un 4,4 % en 2011 hasta alcanzar un total de 980 millones –frente a los 939 millones alcanzados en 2010–, habiéndose caracterizado el año por el estancamiento de la recuperación económica, grandes cambios políticos en Oriente Medio y el Norte de África y desastres naturales en Japón. Por regiones, Europa (+6 %) fue la que mejores resultados obtuvo, aunque por subregiones fue América del Sur (+10 %) la que ocupó el primer puesto. Contrariamente a lo ocurrido en años anteriores, el crecimiento fue mayor en las economías avanzadas (+5,0 %) que en las emergentes (+3,8 %), debido en gran parte a los buenos resultados obtenidos en Europa y a las dificultades experimentadas por Oriente Medio y el Norte de África. (OMT, 2012).

Aunque, el pronóstico de crecimiento del turismo para el 2012 será bajo con relación al año anterior, aun será positivo en un 2.8% en términos de su contribución al PIB de la actividad turística (ver. WTTC, 2011). Para el 2010, la *Organización Mundial del Turismo* (OMT) estimó un movimiento mundial de 1006 millones de turistas) de los cuales el Continente Americano tendrá una participación de 190 millones. Este crecimiento del turismo mundial tendrá su punto más álgido en el año 2020, con 1561 millones; el pronóstico para el Continente Americano es 282 millones de turistas y participación de mercado del 18.1%, lo que representa un crecimiento anual promedio del 3.8% del turismo mundial en el periodo de 1995 al 2020, aunque se tendrá un decremento del 1.2% del mercado por el empuje del Continente Asiático, fundamentalmente. Durante el 2011 el comportamiento de la actividad en América fue:

[...] (+4 %) las llegadas aumentaron en 6 millones, alcanzándose los 156 millones en total. América del Sur, con un incremento del 10 % por segundo año consecutivo, siguió encabezando el crecimiento. América Central y el Caribe (+4 % en ambos casos) mantuvieron las tasas de crecimiento de 2010. América del Norte, con un incremento del 3 %, alcanzó la cuota de los 100 millones de turistas en 2011 (OMT, 2012).

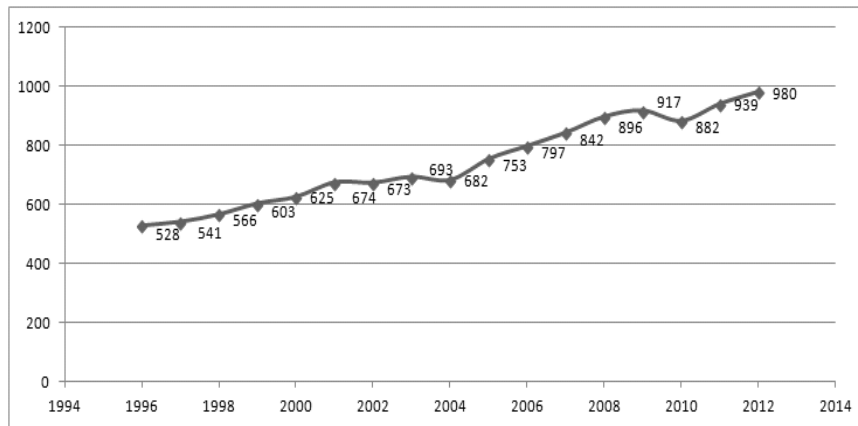
Actualmente: El turismo y los viajes juegan un papel importante en el rol de las economías a través de América. Regionalmente la industria genera \$250

billones de dólares en exportaciones, contribuye con el 9% de PIB y mantiene un empleo de cada diez” (ver WWTC). De: Los mil millones de turistas internacionales que se calcula que viajarán este año serán una fuerza vital para el crecimiento económico y el bienestar social, según explicó el Secretario General de la OMT, Taleb Rifai, en la inauguración de la ITB, la feria de turismo de Berlín (Alemania), el 6 de marzo de 2012 (Ver [www.unwto.org](http://www.unwto.org)). Ahora bien, de acuerdo al informe de investigación *Economic Impact Research* de la WTTC la Contribución directa del turismo mundial al PIB, Gasto Doméstico contra Extranjero. El gasto de visitantes extranjeros solo el 30.2%; pero el Gasto doméstico representa el 69.8%. Es decir el Gasto Doméstico es 2.3 veces mayor que el Extranjero. En este escenario la Organización Mundial de Turismo pronostica que el turismo internacional:

[...] seguirá creciendo en 2012, aunque a un ritmo más lento. Las llegadas aumentarán entre un 3 % y un 4 %, alcanzándose el hito histórico de los mil millones para finales de año. Las economías emergentes recuperarán el liderazgo, con un crecimiento más marcado en Asia y el Pacífico y en África (de 4 % a 6 %), seguido de las Américas y Europa (de 2 % a 4%). Oriente Medio (de 0 % a +5 %) podría empezar a recuperar parte de sus pérdidas a partir de 2011 (OMT, 2012).

En este contexto revisando el caso de México De acuerdo a datos al Boletín 84 de SECTUR (2011), México tuvo una cifra histórica en la que llegó a 190 millones de visitantes nacionales e internacionales. Sin embargo a pesar de esta gran cifra casi todos los ingresos por turismo se concentran en el sur del país y poco es lo que llega al centro y norte de México.

**Figura 1. Movimiento de turistas internacionales 1995-2011**



**Fuente:** Elaboración propia con base a Kester (2012) 2011 International Tourism Results and Prospects for 2012. UNWTO News Conference

Por su parte la Secretaría de Turismo en México, establece los conceptos básicos que permiten el proceso de las estadísticas sectoriales: turismo receptivo de internación, turismo fronterizo, turismo emisor, turismo doméstico, excursionista y excursionista fronterizo, en donde el visitante es la noción principal.

En el entorno y caracterización de las cuentas nacionales, son de importancia para la cuantificación y las estadísticas económicas en la sociedad, así como la conformación de los Sistemas Nacionales de Información y el fenómeno de la globalización (Ver INEGI, 2003). Durante, el desarrollo estabilizador (1955-1970), «llamado también el 'Milagro Mexicano', es el lapso en el que surge el primer Sistema de Cuentas Nacionales a cargo del Banco de México y estimulado por la asesoría de expertos de la ONU (INEGI, 2003: 30)".

Se ha propiciado: "El fortalecimiento del *Sistema Nacional de Coordinación Fiscal* ha propiciado que los congresos estatales hayan detonado cambios importantes en sus respectivas legislaciones, y sobre todo, como han mostrado mayor proactividad en materia de fiscalización y recaudación" (KPMG: 2011). Hoy en día:

Existe una libertad legislativa de los congresos locales de fijar y modificar las leyes, que fortalezcan las facultades recaudatorias y fiscalizadoras que contribuyan a la obtención de ingresos necesarios para el financiamiento de los Estados. Ello ha generado una diversidad de normas fiscales, casi tan variada como entidades federativas en la República Mexicana (KPMG: 2011).

México continúa a la vanguardia en el ámbito mundial al incluir cálculos macroeconómicos a precios de un año base para el turismo, condición que data desde hace más de una década, en sus *Cuentas Nacionales*. En donde se ubica la Cuenta satélite de turismo.

### **3. Cuentas Nacionales**

Se encuentran integradas por Producto interno bruto trimestral; Producto interno bruto por entidad federativa; Oferta y utilización total de bienes y servicios; Cuentas de bienes y servicios: Indicadores macroeconómicos del sector público; Cuenta satélite del turismo; Cuentas económicas y ecológicas de México a precios corrientes; Cuentas por sectores institucionales a precios corrientes; Cuenta satélite de las instituciones sin fines de lucro de México; Gobiernos estatales y locales, cuentas de producción por finalidad; Cuenta satélite del trabajo no remunerado de los hogares de México; y las Cuentas satélite del sector salud en México.

### **4. Cuenta Satélite de Turismo (CST)**

Se han incorporaron las recomendaciones de la OMT en el documento denominado *Cuenta Satélite de Turismo* (CST): No sólo en el marco teórico conceptual, sino también en las recomendaciones sobre el Marco Conceptual,

2008 (CST: RMC 2008). El documento es a la vez el resultado de la organización sistemática de las Recomendaciones Internacionales sobre *Estadísticas de Turismo 2008* (RIET 2008), las cuales fueron revisadas y actualizadas en forma conjunta por la OMT y la División de Estadística de las Naciones Unidas

**Tabla 1: Producto Interno Bruto total y turístico**

Periodo	Total nacional
<b>2003</b>	7,162,773,265
<b>2004<sup>pl</sup></b>	8,171,094,993
<b>2005</b>	8,825,084,623
<b>2006</b>	9,943,093,489
<b>2007</b>	10,854,383,553
<b>2008</b>	11,863,314,346
<b>2009</b>	11,383,380,637

Fuente: <http://dgcnesyp.inegi.gob.mx/cgi-win/bdieintsi.exe> . Consulta Marzo 2012

De manera que el México: Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2011) considera que:

El turismo está relacionado con los bienes y servicios que demandan los turistas; las unidades económicas que los generan y suministran; también comprende al conjunto de unidades institucionales que participan en las transacciones y que se encuentran localizadas en un lugar determinado, que para efectos de la CST [Cuenta Satélite del Turismo] se denomina zona turística, ya que en dicha ubicación los oferentes de bienes y servicios mantienen una estrecha relación con los turistas.

De este modo [...] en las futuras investigaciones se deberán integrar los datos de las cuentas satélites del turismo de los diferentes países, para tener una aproximación al sector más realista (Brida, Pereyra, Such y Zapata, 2008:44).

En los últimos años, a nivel mundial se han realizado intentos por obtener una visión más completa del turismo, abarcando la oferta y demanda de la denominada industria turística, con la finalidad de registrar los datos obtenidos dentro del ámbito de la contabilidad nacional (INEGI, 2011).

## 5. Tributación en turismo

“Los principales impactos económicos positivos del turismo se relacionan con los ingresos por divisas, la contribución a los ingresos públicos y la

generación de empleo y oportunidades de negocio” (Brida *et al*, 2008:36). Es así como la responsabilidad del estado, por medio de SECTUR, debe proveer información veraz concerniente a la actividad, es decir, ser más expedita mediante los reportes en la *Web Data Tour*, publicaciones, casos exitosos o, en su caso, informes que permitan mostrar cifras para su análisis por parte de empresarios líderes en el mercado turístico, por académicos y por instituciones, entre otras instancias (ver Tabla 2). Es el caso del reporte concerniente al 2010 en cuanto al comportamiento de los visitantes, referente a los ingresos, egresos y saldo para México por concepto de la actividad turística.

**Tabla 2. Balanza turística Ingresos, egresos y saldo de visitantes al 2010  
(Expresada en millones de dólares)**

Concepto	2008	2009	2010
<b>Ingresos</b>			
Visitantes Internacionales	13289	11275.18	11871.85
Turistas Internacionales	10817.04	9220.56	9894
Turistas receptivos	10115.75	8623.91	9357.03
Turistas Fronterizos	701.28	597.26	536.86
Excursionistas Internacionales	2471.98	2053.99	1977.95
Excursionistas Fronterizos	1993.8	1601.26	1433.32
Pasajeros en Crucero	478.16	452.76	544.63
<b>Egresos</b>			
Visitantes Internacionales	8525.84	7056.44	7283.47
Turistas Internacionales	4904.06	4267.36	4568.69
Turistas Egresivos	4524.55	3952.8	4215.98
Turistas Fronterizos	379.52	314.57	352.7
Excursionistas Internacionales	3621.76	2789.08	2714.77
Excursionistas Fronterizos	3621.76	2789.08	2714.77

**Fuente:** Elaboración propia con base a Data Tur. Consulta Marzo de 2012

Este reporte, en particular, muestra los saldos resultantes del movimiento de ingresos y egresos que específicamente reflejan un saldo en decremento del rubro de excursionistas internacionales/fronterizos a partir del 2008. Lo que significa un movimiento inusitado por egresos de mexicanos en las fronteras, primordialmente en el norte del país. Sin embargo, al no clarificar qué es un excursionista internacional, no se consideró este precepto, de manera que el reporte en sí es impreciso.

Si bien el turismo en el mundo crece, al revisar las estadísticas mundiales y nacionales de desarrollo, el crecimiento de esta actividad está entre el 3 y el 4% anual, lo cual dista mucho de la meta establecida por SECTUR (2012), que menciona en el acuerdo Nacional que para el 2018 el reto es alcanzar los 50

millones de visitantes internacionales.

Esta situación es simulada o inevitable, por lo que no es ajena a las teorías del desarrollo porque, negado o reconocido, el turismo forma parte de la economía nacional, no sólo como patrimonio, sino también como una matriz civilizatoria presente en el marco de la cultura nacional. Ejemplo de lo anterior

En el debate teórico y también en el debate político en los países de la Unión Europea, cuando se habla de la introducción de los tributos ambientales o ecológicos (*ecotaxes* en inglés) como un instrumento de política ambiental, nos referimos a tributos cuya finalidad –o al menos cuya finalidad principal– no es recaudadora sino incentivadora de cambios de comportamiento (Roca, Puig y Hercowitz, 2004:204).

Es importante tomar en cuenta que este fenómeno no es nuevo ya que se viene dando desde hace varias décadas en algunos lugares. Durante una investigación realizada en Estados Unidos en la década de los ochenta se habla de la imposición del impuesto al turismo la cual “puede verse en varias ciudades de Estados Unidos como San Diego, Los Ángeles, Las Vegas y Houston. Estos impuestos se utilizaron para el financiamiento de servicios públicos provistos a residentes y visitantes de esa década” (Fujii, Khaled y Mak, 1985:169).

De acuerdo a la *Secretaría General de Gobierno de Chihuahua* (2010:2), durante el ejercicio del 1° de enero al 31 de diciembre del 2011 se percibirán ingresos por \$ 32, 522,000.00 que representan el 0.018 de los ingresos totales por el concepto de impuestos. Mientras, el informe del fondo mixto de promoción turística del DF (Ver Figura 2), y en lo que respecta al Fondo Mixto de Promoción Turística del Distrito Federal, el presupuesto asignado para el periodo 2012 fue de 174,040,568.00 pesos, cuyo fin es implementar un programa de alto impacto a nivel nacional e internacional con el objetivo de fortalecer la imagen de la Ciudad de México como una de las grandes capitales a nivel mundial en cultura, industria creativa e innovación.

**Figura 2. Estado de Chihuahua y el Distrito Federal (DF) en México:  
Comparativo en Turismo**



**Fuente:** Elaboración propia con base a [www.pitorreal.com](http://www.pitorreal.com); gobierno del Estado de Chihuahua (2010:99) y gobierno del Distrito Federal

Igualmente en la Figura 2 se observa un contraste sustancial entre Chihuahua y el Distrito Federal; mientras en el porcentaje de ocupación hay sólo una diferencia de 10.5% a favor de la Ciudad de México, los empleos por turismo presentan cifras totalmente contrastantes, ya que el Distrito Federal tiene un porcentaje de 2084% más en comparación con Chihuahua, esto resulta más impactante aún, si se considera el territorio expresado en kilómetros cuadrados, ya que el DF es 165 veces más pequeño que Chihuahua. Esto habla de una concentración de actividades turísticas en la Ciudad de México, lo cual cabe señalar no forzosamente indica una mayor derrama económica.

## 6. Fideicomiso en Turismo

El fideicomiso como acota Garmendia (2006:172): “[...] es un instrumento que permite la separación de un conjunto de bienes o derechos de su titular con el propósito de que sean administrados bajo un objetivo específico”. Continúa comentando, “Se trata de un negocio en el que una persona física o jurídica (fideicomitente) transmite la propiedad fiduciaria de determinados activos a otra (fiduciario), para que la ejerza de acuerdo a las instrucciones que se establezcan en el contrato en beneficio de quien sea designado en el mismo (beneficiario)”. Cuando se termina la operación, los activos son finalmente recibidos por el fideicomisario.

Existen diferentes tipos de fideicomiso, sin embargo el documento se enfoca en las características del “fideicomiso de administración”. Este tipo, «pretende que el fiduciario administre, invierta, custodie o gerencie una parte de sus bienes o derechos. En México el manejo de los recursos adquiridos por el impuesto hotelero se hace a través esta figura jurídica, la cual como ya se mencionó se define como “una figura jurídica que permite aislar bienes, flujos de fondos, negocios, derechos, etc. En un patrimonio independiente y separado con diferentes finalidades. Es un instrumento de uso muy extendido en el mundo. (Barboza, 2006, p. 5). Puede englobar la administración de inmuebles, de establecimientos industriales, de fondos o valores, de carteras de crédito, etc”.

(Garmendia 2006:173):

[...] fideicomiso de turismo [en El Estado de Jalisco] es el primero en el país y fue creado en 1996. Está formado por un comité técnico que tiene tres miembros del sector hotelero, dos de la asociaciones de inversionistas de hoteles, uno de la Cámara Nacional de Comercio y cuatro integrantes son del Gobierno que vienen a hacer los ayuntamientos colegiadamente, la Secretaria de Turismo, el Gobierno del Estado y la Secretaría de Finanzas. [...] lo que se recauda en el fideicomiso, el tres por ciento se queda en la Secretaria de Finanzas, el 73 por ciento se va a promoción turística y el 24 por ciento a infraestructura urbana de los ayuntamientos, los cuales son invertidos en el mejoramiento de las ciudades como señalización vial, placas en los centros de las ciudades, módulos de información turística y demás acciones como iluminación de edificios (Congreso de Jalisco, 2010).

Otro ejemplo es, “el Fideicomiso para la Promoción de las Actividades Turísticas del Estado de Chihuahua, y que utiliza la marca comercial ya registrada: ¡Ah, Chihuahua!” (Reveles, 2012). En contexto se requiere reflexionar sobre algunas dudas, entre otras, ¿Qué beneficio aportan los impuestos especiales a la actividad turística?; ¿Cómo ha sido el progreso del fideicomiso de turismo para Ciudad Juárez?; ¿Es representativo el impuesto de hospedaje para los compromisos turísticos de Juárez?; ¿De qué depende el éxito de la imagen como destino turístico en Ciudad Juárez?

El caso de la Ciudad de México aunque distante por su posición geográfica,

va de la mano con la frontera Ciudad Juárez. Al igual que en esa ciudad aunque el tributo al hospedaje es manejado por un fideicomiso, en este caso el llamado el Fondo Mixto de Promoción turística de la Ciudad de México, el cual tiene el objetivo de buscar el empleo de los recursos fiscales obtenidos en promoción para lograr un turismo con amplio potencial de crecimiento, provoca las mismas interrogantes respecto a si ¿Realmente tiene un empleo adecuado?, ¿si el éxito en el *branding* del destino va unido a su eficiencia económica? y ¿Si un buen programa de promoción tendrá impactos positivos de la actividad turística que deriven en una mejora a la población?.

## **7. Impuesto de hospedaje y efecto en la actividad turística en Chihuahua Distrito Federal en México**

La “economía provocada por viajes y el turismo en América del Norte (Canadá, Estados Unidos y México) representó, en el año 2000, el 11.6 % del PIB total de la región, 12% de los empleos y 10% de la inversión total de capital”. La mayor parte de esta actividad es conocida como turismo ‘masivo’ o ‘convencional’, que por lo general pone escasa atención a los impactos en el medio ambiente o en la cultura de sus anfitriones.

Tradicionalmente en turismo, los responsables de la política económica han planteado varias inquietudes con respecto a recursos y sus estructuras. Para Ornes (2009:91), es fundamental involucrar variables tales como:

gobierno, manejo de recursos, estructuras organizativas, políticas públicas, etc., lo cual demanda la búsqueda de mecanismos que garanticen la eficiencia del sector público, bajo criterios de responsabilidad, compromiso y resultados en beneficio de la comunidad y del desarrollo local, cuya responsabilidad recae en los gobiernos locales que integran las principales ciudades”.

Es preciso señalar que para el desarrollo de esta actividad y con la intención de hacer un diferenciador que muestre a México con sus ventajas competitivas el Consejo de Promoción turística de México (CPTM) desarrollo “la marca México”. Esto se realizó ya que CPTM identificó la oportunidad de revisar y renovar la imagen de México como destino turístico, de manera que mostrará una oferta global y reflejará una imagen apropiada y relevante al mercado nacional e internacional. De acuerdo al CPTM la marca México pretende mostrar la diversidad del país respecto a su riqueza, calidez y alegría. Asimismo ve en la identidad de la patria una intersección entre sus periodos históricos, que van desde la herencia prehispánica hasta la propuesta contemporánea.

Respecto al Distrito Federal debe tomarse en cuenta su ubicación, ya que el estar en el centro y alejado los destinos turísticos por excelencia, es decir sin playa, se presenta como un reto para generar interés entre los turistas, de manera que deben exaltarse sus puntos clave, como son centros comerciales, museos, parques de diversiones, diversidad de restaurantes, iglesias, monumentos, lugares históricos, etc.

Ante una difícil realidad en la que muchas regiones tratan de atraer al turismo, la Ciudad de México se presenta en competencia en un mundo complicado, en el cual como la economía bien lo dice “todos deseamos más de lo que queremos” y en donde el papel de la elección y el intercambio juega un punto preponderante en las decisiones que tomamos como seres humanos.

El turismo es un fenómeno que se ve afectado por estas mismas decisiones, los destinos turísticos viven en una competitividad constante ante la diversa cantidad de opciones que hay para tomar esos días de asueto mediante la actividad turística. Asociado a lo anterior, para los diferentes países con liderazgo en la actividad, el turismo representa una forma de allegarse de importantes recursos a través de la visita de turistas locales y extranjeros los cuales inyectan un capital económico importante que idealmente debería repercutir en toda la comunidad.

## 8. Fideicomisos de turismo en Chihuahua y el Distrito Federal

El fideicomiso para la actividad turística en el Estado de Chihuahua, “su origen se remonta a la iniciativa de un juarense dedicado a la hotelería, Ricardo Soto Carrillo, quien fue sumando apoyos” (Reveles, 2012). En 1992 la *Promotora de Turismo de Ciudad Juárez*, crea el *Fondo de Promoción, A.C.* Con firmas de diferentes ámbitos. Entre las empresas participantes se encontraban Coca-Cola (Distribuidora de la frontera), El Pueblito Mexicano, Restaurante Chihuahua, El Restaurante Ajua. Con una aportación fija los empresarios se enfocaron a promover la comunidad buscando hacer de Ciudad Juárez un destino atractivo en la frontera México- Estados Unidos. El éxito de la incipiente red empresarial en el ejercicio del gobernador Francisco Barrio Terrazas, de inicio la propuesta para la creación de una tasa impositiva del 2% en el ámbito del hospedaje. (Ruiz, 2012).

La propuesta del impuesto al hospedaje fue recibida con buenas expectativas. Con la instrucción del gobernador se da entrada al proyecto de la *Ley Estatal del Impuesto al Hospedaje del 2%* a través de la *Secretaría de Comercio del Gobierno del Estado*. Una vez en el Congreso del Estado, el apoyo al proyecto de ley fue categórica. Una vez aprobada, se inician los convenios con el Estado y la Federación para procurar la aportación de recursos extraordinarios (dobles o triples) en función de lo recabado creando el *Fondo Mixto para la Promoción Turística de Ciudad Juárez*.

Bajo este enfoque:

[...] la competencia tributaria, sin reducir la eficiencia recaudatoria, puede inducir a una mayor eficiencia recaudatoria, puede inducir a una mayor eficiencia en la aplicación del gasto público y, de esta manera contribuir a una mayor transparencia y rendición de cuentas (Sobarzo, 2009:23).

Es decir, con el fideicomiso *¡Ah Chihuahua!*, ahora estos convenios se dan mediante la *Marca México*. En este contexto la experiencia ha sido más

significativa porque los programas que se proponen, cuentan con un mayor alcance en la audiencia, así como mayor oportunidad en medios y acceso a programas nacionales (Ruiz, 2012). Como lo menciona Ornés (2009:102-103). [Se] debe definirse y construirse una nueva estructura o modelo de gestión en la cual se integren los sectores público, privado, y comunitarios; en torno al adecuado manejo de la imagen y calidad de la vida, su infraestructura, sus atracciones y su gente

La *Marca México* depende del Consejo de Promoción Turística de México S.A. de C.V. (CPTM) la cual: “orienta sus actividades y acciones a la consecución de su Visión y Misión, resultado del análisis del contexto internacional y nacional, de la experiencia de países líderes en turismo, así como de los retos de la promoción turística” (CPTM, 2011).

El gobierno del Estado administra los recursos del fideicomiso, aun y que la recaudación a través de. La Dirección General de Turismo dependiente de la Secretaría de Economía del Gobierno del Estado de Chihuahua, opera los convenios cooperativos con la CPTM, así como dar el seguimiento a la recaudación del impuesto al hospedaje (Ver, Gobierno del Estado de Chihuahua, 2010:5).

Dentro de la estructura de la Dirección General de Turismo, se encuentra el fideicomiso ¡Ah Chihuahua!, el Fideicomiso Barrancas del Cobre y las Oficinas de Congresos y Visitantes (OCV) de Chihuahua y Ciudad Juárez, así como la Dirección de Planeación y Desarrollo y la Dirección de Promoción y Servicios. En este enfoque

[...] el sistema en su conjunto ha ganado en eficiencia, y la discrecionalidad con la que antes se asignaba el gasto entre entidades prácticamente ha desaparecido, para dar paso a fórmulas o criterios de reparto que, con independencia de su bondad o “justicia”, son del conocimiento de todas las partes involucradas. [...] se ha ganado transparencia en los criterios de asignación del gasto público del gobierno federal a gobiernos estatales y municipales (Sobarzo, 2009:26).

“La creación de un comité integrado por los principales actores del turismo en el Estado, ha dado como resultado un mejor manejo de los fondos, y poder crear campañas especializadas para cada destino” (Rascón, 2012). Aunque: “El recurso se ha etiquetado para fines de ‘promoción turística’, sin embargo se han hecho ciertas excepciones como lo han sido en Juárez, [con] apoyos a la organización de expos especiales. A la fecha dicho impuesto asciende al 3%” (Reveles, 2012).

En el caso del Distrito Federal el impuesto por la prestación de servicios de hospedaje, se encuentra legislado en por el artículo 186 del Código Financiero del Distrito Federal el cual se fundamenta en la Ley de Turismo del Distrito Federal y el cual estableció en sus inicios que el cálculo del impuesto era del 2% del total de las prestaciones por servicios de hospedaje.

### **Figura 3. Operación del impuesto hotelero en México**

**Fuente: Elaboración propia**

El presupuesto del Fondo Mixto de Promoción Turística del DF se integra primordialmente con el impuesto hotelero, pero también recibe aportaciones del gobierno federal, de paraestatales y de particulares, así como créditos, productos de operaciones e inversión de fondos. Es también preciso tomar en cuenta que para los efectos de este impuesto se consideran servicios de hospedaje la prestación de alojamiento o albergue temporal de personas en las que entran los servicios prestados por hoteles, hostales, moteles, campamentos, paraderos de casas rodantes, tiempo compartido y departamentos amueblados.

### **9. Chihuahua versus Ciudad de México promoción del destino**

“La promoción de un destino turístico no siempre debe estar basado solamente en las campañas de Publicidad [...] la integración de la comunidad en cada una de estas campañas es el factor principal ya que no hay mejor promoción que la que se da de boca en boca” (Rascón, 2012). Debe tomarse en cuenta que “La promoción turística hace uso de cuatro instrumentos básicos para la información, persuasión e influencia sobre el cliente: publicidad, promoción de ventas, relaciones públicas y ventas personales”. (Saavedra, 2004:15).

Otro esfuerzo para el turismo del norte de la República Mexicana es el *Programa Nacional de Turismo 2001-2006*, porque incorporó un programa denominado Fronteras, el cual pretende posicionar a los Estados de la frontera norte como destinos atractivos. Este programa tiene como objetivos primordiales, “primero, la identidad nacional y, segundo, el ofertar servicios de calidad, lo que permite la creación de empleos y la captación de divisas, entre otros beneficios” (SECTUR, 2001), este también representa un intento por promover la ampliación de reservas ecológicas y busca establecer un ordenamiento adecuado para el manejo de áreas naturales y culturales.

Aquí, la participación del Estado de Chihuahua en los municipios de la zona noroeste está convocada a crear o fortalecer productos turísticos, los cuales deberán ser competitivos en el ámbito del turismo alternativo de manera que puedan incrementar la afluencia de visitantes y su estadía para así impactar el desarrollo económico y social de la franja fronteriza y la zona noroeste.

La propuesta denominada *Franja fronteriza del noroeste* pretendió incluir al noroeste del Estado de Chihuahua dentro de la franja fronteriza. Esta idea establece recorrer la garita Puerto de Janos hacia el sur, reubicándose entre San Buenaventura e Ignacio Zaragoza. De manera simultánea, la garita del km. 30 en Ciudad Juárez se recorre hacia el sur y se ubica en Ojo Laguna. Entre los beneficios identificados en el proyecto, estaban:

[...] ubicar garitas sobre las bases naturales de flujo socioeconómico, restableciendo así el desarrollo de la región noroeste de Chihuahua; aprovechamiento de la inversión federal del Museo de las Culturas del Norte; incremento del turismo doméstico proveniente de Ciudad Juárez hacia las poblaciones del noroeste; eliminar la necesidad de permisos temporales de vehículos; aumento en las posibilidades de inversión industrial y agroindustrial en las poblaciones del descentralizar y fortalecer a Ciudad Juárez como polo de desarrollo al generar opciones complementarias; facilitar el movimiento interno de las maquiladoras con matrices en Juárez y con sucursales en el noroeste del estado; la disminución del impuesto al valor agregado del 15% al 10% (Jones, 2003).

En el caso del *Programa Sectorial de Turismo 2007-2012*, considera el Desarrollo regional, enfocando su estrategia en: “Orientar la política turística hacia el desarrollo regional” (SECTUR, 2007:59), para ello en el apartado 2.2.3 *Convenios de Reasignación de Recursos SECTUR- Entidades federativas*, se discurre sobre la pertinencia y la dimensión regional tanto en lo interestatal como intermunicipal, de manera que se requiere potenciar los recursos estatales, municipales, así como de otras fuentes, además de dividirlos en etapas los proyectos para hacerlos factibles.

En contraparte el gobierno de la Ciudad de México tiene una agenda muy completa de actividades respecto a la actividad turística en las que se encuentra desde el turismo religioso con la ruta turística de “San Juan Diego”, hasta las mejoras en la infraestructura urbana como lo es el “la avenida Reforma”. De

tal forma en el caso del Distrito Federal es notable la búsqueda de desarrollo a través de las actividades de la Secretaría de Turismo (Federal) y del Fondo Mixto de Promoción turística del DF en conjunto con la Secretaría de Turismo de la Ciudad de México, los cuales han desarrollado programas para visitar corredores turísticos, monumentos, disfrutar de la arqueología, incentivar a visita a iglesias, templos, parques y plazas e incluso el ecoturismo.

Con ello, una de las actividades específicas del *Fondo Mixto y Promoción Turística* es implementar un programa de eventos de alto impacto nacional e internacional, y que éste será diseñado por dicho fondo para su aprobación a su órgano de gobierno.

#### **10. Turismo Compromiso en la frontera de Ciudad Juárez y en la Ciudad de México**

Los hoteles en Ciudad Juárez enfrentan una competencia natural. El Paso, Texas actualmente ofrece capacidad instalada, gracias a los problemas de imagen e inseguridad de su vecino lindante. Aún y que Ciudad Juárez aporta más en la generalidad al fideicomiso, su situación es inequitativa no sólo por la oferta de El Paso, como declara Reveles (2012), e indica:

[...] son tan variadas como los intereses políticos y particulares que intervienen para definir los “compromisos turísticos” de Juárez y la distribución del recurso. Ejemplos de variables de análisis: (1) La proporción entre lo que Juárez genera al impuesto y el porcentaje de inversión asignado para la promoción turística de Juárez; (2) La carga de aplicar un impuesto especial solo en los hoteles, sin que el resto de la oferta turística (restaurantes, agencias de viajes, tour operadores, etc.) también participaran; (3) Impacto de los graves problemas de inseguridad que ha vivido Juárez; (4) La(s) fuente(s) de quien (es) determinan la priorización de los “compromisos turísticos” de Juárez; (5) Indefinición de la vocación turística de Juárez; (6) El centralismo en la administración y distribución de cualquier impuesto en México.

Mientras Rascón (2012) comenta: “Ya que somos el estado más grande del país con un total de 67 municipios, todos con un gran atractivo turístico, Ciudad Juárez se registra con el mayor número cuartos para ofertar” [...]. Continúa explicando, “siendo así el segundo municipio generador de fondos para el fideicomiso por lo cual nunca es proporcional la devolución de los ingresos y nunca es suficiente para poder posicionar a un destino”.

En la Ciudad de México, la situación no es muy distinta, de acuerdo a SECTUR el primer semestre del 2012, la ocupación máxima fue del 59%, lo cual muestra que si bien esta actividad tiene un amplio potencial, hay infraestructura hotelera que no se utiliza y por tanto la competencia es muy fuerte. Asimismo aunque en el Distrito Federal como ya se vio la actividad turística no ha logrado equiparar la derrama económica de los turistas actuales a la que había en 2007, esta actividad juega un papel muy dinámico en materia de empleos. De acuerdo a datos de la misma dependencia de Enero a Julio de 2012, en el Distrito Federal

se generaron 939,051 empleos; 3.9% más que en el mismo periodo de 2011 y 14.9% más que en 2008.

Si se analiza esto respecto al impacto que tiene en la economía debido al flujo económico, este dinero inyectado a la población a través de su trabajo, es un punto vital para el movimiento económico de la capital.

### **11. Beneficio del Impuesto al hospedaje**

Entre los beneficios se encuentra: “el incremento en el porcentaje de ocupación hotelera, que redunden en una mayor derrama económica” (Reveles, 2012).

Dado que el turismo es una de las principales fuentes generadoras de trabajo en México, es de vital importancia poder contar con un impuesto que sea utilizado para posicionar a los destinos en el mercado y en el caso específico de Ciudad Juárez es de gran ayuda para poder contrarrestar la mala imagen que se le ha dado a la ciudad (Rascón, 2012).

Aún y que Prabhat, de Beyer y Heller (1999) aluden: “La teoría económica moderna sostiene que los consumidores son normalmente los que están en mejores condiciones para determinar la manera de gastar su dinero en bienes y servicios. Y continúan con la acotación: Cuando los consumidores deben absorber todos los costos de sus actividades y conocen todos los riesgos, los recursos de la sociedad se asignan, en teoría, del modo más eficiente posible” (47).

En la ciudad de México el turismo está actualmente en los mismos niveles de 2007 (Véase figura 4), después de superar la gran contracción provocada por la influenza y a pesar de los grandes problemas derivados la inseguridad. No obstante un fenómeno importante es el de la derrama económica, es decir lo que gastan las personas en el destino, la cual ha bajado en los últimos años. Con ello el panorama no ve claro respecto a los beneficios no sólo del impuesto al hospedaje, sino de todas las actividades realizadas a nivel federal.

### **12. Conclusiones**

El turismo es un fenómeno que se ve afectado por la competitividad, los destinos turísticos viven en una competencia constante ante la diversa cantidad de opciones que hay para tomar esos días de asueto mediante la actividad turística. Aunado a ello para los diferentes países con liderazgo en esta actividad, el turismo representa una forma de allegarse de importantes recursos a través de la visita de turistas locales y extranjeros los cuales inyectan un capital económico importante que idealmente debería repercutir en toda la comunidad.

En este sentido, la tasa impositiva del 3% para el hospedaje (visitantes) permite la operatividad de proyectos, de manera que aporte a la mejora de las condiciones de la promoción e ingreso a México tanto en su frontera norte como en el centro del país. En este sentido, los fideicomisos que administran los recursos recabados en el Estado de Chihuahua y en el Distrito Federal,

requieren de una revisión de sus propuestas y sus condiciones operativas. En Ciudad Juárez de su fideicomiso dependen las Oficinas de Congresos y Convenciones, y por otra parte la inequidad, ya que existen dos fideicomisos en el Estado (*¡ah, Chihuahua! y Barrancas del Cobre*), como condicionante para una plena promoción de los atractivos en el Chihuahua. En el caso del Distrito Federal un elemento importante es que son numerosos los agentes que intervienen en la operatividad del fideicomiso, como ya se mencionó esta entidad recibe recursos no sólo del impuesto al hospedaje, sino del gobierno federal, particulares, etc. Ello aunque no imposibilita, si limita su estudio ya que opera con una diversidad de recursos.

Se requiere entonces, verificar otros casos como: “La gestión del fondo debería ser independiente de cualquier otro presupuesto y con el asesoramiento de un Consejo representativo del conjunto de la sociedad. [...] El fondo podría centralizar diferentes fuentes de ingresos, diversificando el riesgo y no dependiendo de un único instrumento recaudador” (Roca, Puig y Hercowitz, 2004:206). Además la diferenciación, no afecta a los ciudadanos directamente, pues los recursos provienen de turistas, lo que permite generar divisas e infraestructura.

En definitiva, “la competencia tanto nacional como internacional, es de absoluta necesidad y de gran beneficio para los destinos turísticos contar con un fondo con el cual se puedan realizar campañas de promoción” (Rascón, 2012). El gobierno a través de los agentes involucrados debe desarrollar la competitividad del destino mexicano por medio del desarrollo del *branding* turístico y aunque ya hay elementos que trabajan en favor de esto como la marca México, aún hay mucho por hacer a través de mejorar la competitividad

Justificante entonces la existencia del impuesto de hospedaje ahora una tasa impositiva del 3%, que aunado con las cuentas nacionales y la definición de la Cuenta Satélite de Turismo, ofrecen condiciones más óptimas de operatividad y por consiguiente una mejor aproximación al fenómeno tributario y sus implicaciones en los fideicomisos en turismo.

## Bibliografía

- BARBOZA, K. (2006). *Fideicomiso*. Argentina: El Cid Editor
- BRIDA, J. G.; PEREYRA, J. S.; SuchDevesa, M. J.; y Zapata Aguirre, S. (2008). "La contribución del turismo al crecimiento económico" Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal, núm. 22, julio-diciembre, pp. 35-46.
- Congreso de Jalisco (2010). "Analizan incremento al Impuesto Sobre Hospedaje", [en línea] [http://www.congreso.jalisco.gob.mx/Noticias-491-analizan\\_incremento\\_al\\_impuesto\\_sobre\\_hospedaje.html](http://www.congreso.jalisco.gob.mx/Noticias-491-analizan_incremento_al_impuesto_sobre_hospedaje.html). Consulta en enero de 2012.
- CPTM (2011). "Misión y Visión". Consejo de Promoción Turística de México [en línea] <http://www.cptm.com.mx/mision-y-vision>. Consultada en febrero.
- "Fondo Mixto de Promoción Turística (2012)". Informe del "Fondo Mixto de Promoción turística del Distrito Federal" [http://www.fmpd.df.gob.mx/docs/art15/X/informe\\_1T\\_2012.pdf](http://www.fmpd.df.gob.mx/docs/art15/X/informe_1T_2012.pdf). Consultada en noviembre.
- FUJII, E.; KHALED, M.; MAK, J. (1985) "The exportability of Hotel occupancy and other tourist taxes" *National Tax Journal*, Vol. 38 Issue 2, p169-177
- GARMENDIA VÁSQUEZ, G. (2006). "Aplicación del fideicomiso en Uruguay. Protección de derechos de acreedores". En revista Perfiles Latinoamericanos, enero-junio, número 027, pp. 169-191.
- Gobierno del Estado de Chihuahua (2010). "Programa Sectorial 2010-2016". *Secretaría de Economía* [en línea] [www.chihuahua.gob.mx/](http://www.chihuahua.gob.mx/). Consultada en diciembre de 2012.
- Gobierno del Estado de Chihuahua (2010). "Dirección General de Turismo", [en línea] [http://www.chihuahua.com.mx/fomento/Presenta\\_Fomento/Funciones%20y%20Servicios%20-%20Turismo.pdf](http://www.chihuahua.com.mx/fomento/Presenta_Fomento/Funciones%20y%20Servicios%20-%20Turismo.pdf). Consultada en febrero.
- INEGI (2003). *Historia del Sistema de Cuentas Nacionales de México 1938-2000*. México: Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Edición: 2011. Páginas electrónicas.
- INEGI (2011). Perspectiva estadística Chihuahua. Diciembre 2011, [en línea] [www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/sistemas/perspectivas/perspectiva-chi.pdf](http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/sistemas/perspectivas/perspectiva-chi.pdf)
- INEGI (2011). *Sistema de Cuentas Nacionales de México. Cuenta satélite del turismo de México 2005-2009*. México: Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
- Jones, J. (2003). *Franja fronteriza del noroeste de Chihuahua*. Senado de la República, Asuntos Fronterizos, México.
- KESTER, J. (2012). "International Tourism Results and Prospects for 2012". UNWTO News Conference. Consultado mayo de 2012. Recuperado de: [http://dtxtq4w60xqp.cloudfront.net/sites/all/files/pdf/unmtwto\\_hq\\_fitur12\\_jk\\_2pp\\_0.pdf](http://dtxtq4w60xqp.cloudfront.net/sites/all/files/pdf/unmtwto_hq_fitur12_jk_2pp_0.pdf)
- KPMG (2011). "Contribuciones Estatales: Reformas, Estímulos y Beneficios

- para 2011. Seguridad Social y Remuneraciones». [En línea] <http://www.kpmg.com/MX/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/contribuciones%20 estatales.pdf>. Consulta en marzo, Cárdenas Dosal, SC.
- OMT (2012). “El turismo internacional alcanzará la cifra de los mil millones en 2012”. PR No.: PR1 2002. Madrid, 16 Jan 12, [En línea] <http://media.unwto.org/es/press-release/2012-01-16/el-turismo-internacional-alcanzara-la-cifra-de-los-mil-millones-en-2012>. Consulta en febrero 2012.
- ORNÉS VÁSQUEZ, S. (2009). “La gestión pública del turismo en el distrito metropolitano de Caracas. Fortalezas, debilidades y nuevos desafíos”. *Gestión Turística*, núm. 12, diciembre, pp.85-108.
- PARKIN, M. (2008). *Economía*. (8va ed.). México: Pearson Education.
- PARRA, E. y CALERO, F. (2006). *Gestión y dirección de empresas turísticas*. España, Mc Graw Hill Interamericana.
- PRABHAT, J.; de BEYER J., y HELLER, P. (1999). “Muerte e impuestos Aspectos económicos del control del tabaco”. En *Finanzas & Desarrollo*, Diciembre.
- ROCA, J.; PUIG, I. y HERCOWITZ, M. (2004). “La propuesta de impuesto turístico (ecotasa) para Lanzarote”. *Revista de Estudios Regionales*, núm. 070, mayo-agosto, pp. 203-221.
- SAAVEDRA, E. (2004). *Promoción turística: una llave para el desarrollo de Chuquisaca*. Argentina: El Cid Editor.
- Secretaría General de Gobierno de Chihuahua (2010). “Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal del año 2011”. En *Folleto Anexo al periódico Oficial No. 104*. Chihuahua, Chih., miércoles 29 de diciembre
- SECTUR (2011). “Acuerdo Nacional por el turismo”. Consultado en Octubre de 2011.
- [http://www.sectur.gob.mx/es/sectur/Que\\_es\\_el\\_Acuerdo\\_Nacional\\_por\\_el\\_Turismo](http://www.sectur.gob.mx/es/sectur/Que_es_el_Acuerdo_Nacional_por_el_Turismo)
- SECTUR (2007). *Programa Sectorial de Turismo 2007-2012*. México: Secretaría de Turismo, [en línea] <http://www.sectur.gob.mx/PDF/PST2007-2012.pdf>.
- SECTUR (2001). *Programa Nacional de Turismo 2001-2006. El Turismo: la fuerza que nos une*. México: Secretaría de Turismo [en línea] [http://www.sectur.gob.mx/wb2/sectur/sect\\_231\\_programa\\_nacional\\_de](http://www.sectur.gob.mx/wb2/sectur/sect_231_programa_nacional_de).
- SOBARZO, H. (2009). “Relaciones Fiscales Intergubernamentales en México: Evolución reciente y perspectivas”. En *Problemas del Desarrollo, Revista Latinoamericana de Economía*, Vol. 40, núm., 156, enero marzo, pp. 11 - 28.
- WTTC (2011). “Travel & Tourism.Economic Impact 2012 North America.WorldTravel&Tourism Council”. *wttc.org* [en línea] consultado en febrero de 2012.

### **Entrevistas**

- RAASCON, E. (2012). Entrevista personal con la Directora de la OCV de Ciudad Juárez. En Ciudad Juárez, Chihuahua el día 20 de marzo.
- REVELES, A. (2012). Entrevista personal con la Ex Directora de la OCV de Ciudad Juárez. En Ciudad Juárez, Chihuahua el día 20 de marzo.
- RUIZ, J. (2012). Entrevista personal con el Vicepresidente de la Asociación de Hoteles y Moteles de Ciudad Juárez. En Ciudad Juárez Chihuahua el día 16 de marzo.

### **Fuentes electrónicas**

*<http://media.unwto.org>*  
*<http://www.chihuahua.com.mx>*  
*<http://www.fonatur.gob.mx>*  
*<http://www.inegi.org.mx>*  
*<http://www.juridicas.unam.mx>*  
*<http://www.wttc.org>*



EL RÉMIGEN ESPECIAL TRIBUTARIO DE LAS  
ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES  
EXTRANJEROS (ETVE) EN LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE SOCIEDADES DE ESPAÑA

**D. Gilberto Cárdenas Cárdenas**

Profesor ayudante. Universidad Autónoma de Madrid

[gilberto.cardenas@uam.es](mailto:gilberto.cardenas@uam.es)

**D<sup>a</sup>. Paloma Tobes Portillo**

Profesora titular. Universidad Autónoma de Madrid

[paloma.tobes@uam.es](mailto:paloma.tobes@uam.es)

---

Recibido: 22-05-13      Aceptado: 12-06-13

Revista Tribûtum N° XXII/2013

ISSN: 1316-2255

47-71

### **Resumen**

El objeto central de este artículo es el estudio del régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) incardinado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en España. Analizamos los requisitos básicos exigidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades para otorgar el beneficio tributario *holding*. Asimismo, se estudia la exención de retención en España, cuando la sociedad *holding* residente distribuye dividendos a sus socios extranjeros. Por último, el estudio de los requisitos formales que deben cumplir las sociedades *holding* residentes que quieran acogerse a la exención basada en *participation exemption* recogida en los artículos 116 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **Palabras claves**

Sociedades holding, fiscalidad internacional, *participation exemption*, beneficio fiscal, impuesto sobre sociedades, planificación fiscal.

### **Abstract**

The purpose of this paper is the study of the Special Tax Regime of holding companies under the Corporation Tax Law of Spain. We analyze the basic requirements under Corporation Tax Law in order to grant the holding tax benefit. Also, the exemption of withholding tax in Spain, when the holding company distributes dividends to its foreign shareholders and finally, the study of the formal requirements under Corporation Tax Law for holding companies.

### **Key words**

Holding company, international taxation, *participation exemption*, tax incentives, corporate tax, tax planning.

### **Sumario**

1. Introducción. 2. Antecedentes del Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. 3. Regulación Fiscal del Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. 3.1. Sujeto pasivo del régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. 3.2. Requisitos exigidos por el régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

## **1. Introducción**

En este artículo se realiza un estudio sobre el régimen fiscal aplicable a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) incardinado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España.

El estudio comienza con una referencia histórica al sistema tributario especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, incluyendo las diferentes modificaciones que este sistema ha sufrido a lo largo del tiempo. Posteriormente, analizamos el beneficio fiscal que concede la legislación tributaria española a las sociedades *holding*, que consiste en la exención de los dividendos y las ganancias de capital procedentes de fuente extranjera. Al igual que, la exención de retención en España, cuando la sociedad *holding* española distribuye dividendos a sus socios residentes extranjeros.

Por último, se recoge el análisis de los requerimientos formales que deben cumplir las sociedades *holding* residentes que quieran acogerse a la exención basada en *participationexemption* recogida en los artículos 116 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española.

## **2. Antecedentes del Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

En el antecedente legislativo más remoto del impuesto sobre sociedades, durante el siglo pasado, el Real Decreto de 22 de septiembre de 1922<sup>1</sup>, por el que se aprobaba la refundición de las disposiciones relativas a la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, no se incluía ningún beneficio tributario relativo a las sociedades *holding* o Entidades de Tenencia de Valores

<sup>1</sup> Publicado en la Gaceta de Madrid número 292 de 19 de octubre de 1922, durante la denominada “reforma silenciosa” cuya autoría se atribuye a Antonio Flores de Lemus que introdujo la personalización de los impuestos directos y, en este caso, la personalización de la tarifa III del Impuesto sobre la Riqueza Mobiliaria que era el gravamen sobre beneficio (Martín Queralt, J., Tejerizo, J y Cayón, A. 2009, p. 41-42).

Extranjeros (ETVE) sino, por el contrario, las disposiciones legales allí contenidas tenían como finalidad “restringir fuertemente la libertad del tráfico internacional de capitales”<sup>2</sup>.

Es en 1924, mediante el Real Decreto de 20 de diciembre, que por primera vez se introduce el concepto de exención por doble imposición internacional, resolviendo esta norma el problema de doble imposición que tienen las sociedades españolas con inversiones en el exterior. En nuestra opinión es esta disposición el germen del beneficio *holding* en España, en virtud a que el beneficio fiscal que se concede a las sociedades *holding* se fundamenta en la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional.

Sin embargo, hay diferentes posiciones doctrinales en torno al origen del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Así, para algunos autores (López Berenguer, 2001) el antecedente del régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros no se encuentra en una ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sino en la Ley de 15 de julio de 1952<sup>3</sup>, sobre Régimen Jurídico-Fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria<sup>4</sup>. Esta parte de la doctrina señala que estas exenciones son el origen del régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Otra parte de la doctrina considera que es el Decreto-ley 10/1959 de 21 de julio, de Ordenación Económica<sup>5</sup>, el que se debe tomar como el antecedente

2 Exposición de motivos del Real Decreto número 2.452, de 13 de noviembre de 1930, por el que se modifica el Real Decreto de 22 de septiembre de 1922 (Publicado en la Gaceta de Madrid número 318, de 24 de noviembre de 1930).

3 B.O.E. número 198, de 16 de julio de 1952.

La referida Ley, en su exposición de motivos, da cuenta de la necesidad de sustraer las sociedades de inversión mobiliaria de la doble imposición y la única forma que considera viable es a través de las exenciones fiscales.

Los beneficios fiscales que concedía la Ley a las sociedades calificadas de inversión mobiliaria, eran:

1. Exención de tributar por la tarifa tercera de la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria, que se trataba del impuesto sobre la renta de sociedades y entidades jurídicas.

2. Exención de dividendos atribuidos a sus accionistas.

3. Exención de los impuestos sobre emisión y negociación de valores mobiliarios de la Ley del 13 de marzo de 1943.

Para poder optar por estos beneficios fiscales, la Ley sobre Régimen Jurídico-Fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria establecía una serie de condiciones, tales como que la sociedad debía estar domiciliada en España y sus accionistas ser españoles y en ningún caso las acciones podían estar en manos de personas extranjeras. Su activo no podía exceder en más del 50% del patrimonio social, y debía estar invertido, al menos en un 90%, en valores mobiliarios. Además, se limitaba la inversión en una misma sociedad al 10%. Asimismo, debía cumplirse con una serie de obligaciones formales. Los incentivos fiscales no procedían de manera automática, aún cuando se cumpliesen los requisitos exigidos legalmente, sino que debían ser concedidos y autorizados mediante resolución del Ministerio de Hacienda.

4 Actualmente dichas sociedades se rigen por la Ley 46/1984 de 26 de diciembre, Reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva (B.O.E. número 310, de 27 de diciembre de 1984), ampliamente modificada por la Ley 24/1998 de 28 de julio del Mercado de Valores (B.O.E. número 181, de 29 de julio de 1988. A su vez esta Ley ha sido modificada por la Ley 31/1998 de 16 de noviembre y por la Ley 47/2007 de 19 de diciembre).

5 Publicado en el B.O.E. número 174, del 22 de julio de 1959, durante la reforma fiscal de

legislativo más antiguo en materia de sociedades *holding* y que sirve de base al régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. El Decreto-ley 10/1959 eximía de la tributación de los impuestos de timbre y derechos reales, así como de los impuestos sobre emisión y negociación de valores mobiliarios y aumento de capital social a las sociedades de tenencia de valores extranjeros<sup>6</sup>. Asimismo, mantenía la exención ya establecida en el artículo segundo de la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre Régimen Jurídico-Fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria<sup>7</sup>. Igualmente, los dividendos, percibidos por los accionistas que se invertían en el desembolso por suscripción de aquellos valores mobiliarios que el Ministerio de Hacienda señalaba se beneficiaban de las desgravaciones establecidas en el artículo tercero de la Ley de 26 de diciembre de 1958 por la que se modificaban algunos preceptos reguladores de determinados impuestos<sup>8</sup>.

El artículo noveno del ya mencionado Decreto-ley 10/1959, fue desarrollado de manera sistemática y minuciosa por el Decreto 2305/1959, de 17 de diciembre<sup>9</sup>, en el que se establecía que las sociedades participadas debían ser de nacionalidad extranjera y no estar domiciliadas en territorio español. Asimismo, las entidades no podían realizar operaciones directa ni indirectamente en territorio español y tenían que ser preexistentes a la creación de la entidad tenedora de los títulos.

Ahora bien, el principio *participationexemption*, en nuestra opinión, no se aplicó en España sino hasta 1968 con la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, al establecer esta norma una deducción en cuota sobre los dividendos distribuidos por las filiales extranjeras de las sociedades residentes.

Por su parte, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>10</sup> introdujo una bonificación en cuota del 99% sobre los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por las sociedades anónimas españolas

Navarro Rubio y el Plan de Estabilización. Cabe recordar que esta reforma empezó a abrir a España ante los organismos internacionales.

6 Impuesto establecido en el artículo 135 de la Ley de reformas tributarias de 1957 (B.O.E. número 323, de 27 de diciembre de 1957).

7 Publicada en el B.O.E. número 311, del 29 de diciembre de 1958. «Artículo segundo.- Las sociedades que cumplan las prescripciones de esta Ley disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

a. Exención de tributar por el Impuesto sobre Beneficios de Sociedades y Entidades Jurídicas.

b. Exención a favor de los dividendos que se distribuyan a sus accionistas de tributar por el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

c. Exención de los Impuestos sobre Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios, regulados por la Ley trece de marzo de mil novecientos cuarenta y tres.

d. Exención del arbitrio sobre producto neto y de cualquier otro gravamen exigible por los entes locales que recaiga sobre los mismos supuestos de hecho a que se refieren los tributos estatales enumerados en los anteriores apartados”.

8 B.O.E. número 311, de 29 de diciembre de 1958.

9 B.O.E. número 310, de 28 de diciembre de 1959.

10 B.O.E. número 312, de 30 de diciembre de 1978. Su antecesora, La Ley del Impuesto

que se creaban con autorización del Ministerio de Hacienda y tuvieran por objeto exclusivo la tenencia de acciones de sociedades extranjeras, siempre que éstas últimas no realizaran ninguna actividad en territorio español<sup>11</sup>.

Posteriormente, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas<sup>12</sup>, transpone al ordenamiento interno español la Directiva 90/435/C.E.E. del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y cambia radicalmente el panorama jurídico de las exenciones tributarias entre matrices y filiales. Dicha Ley regula las relaciones entre las sociedades matrices y sus filiales que estén constituidas en un país miembro de la Unión Europea. A partir de este momento se impone la exención tributaria en la distribución de beneficios entre matrices y filiales dentro de la Unión Europea<sup>13</sup>.

La gran novedad en materia de tributación de las sociedades *holding* en España fue la creación de un régimen fiscal especial para las sociedades *holding*, denominadas Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros por la Ley 43/1995<sup>14</sup>, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>15</sup>. Con este régimen, España se coloca a la par de países con tradición en beneficios *holding* como Holanda, Luxemburgo o Suiza.

La introducción del régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores

General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1968 (B.O.E. número 67, de 18 de marzo de 1968).

11 López Ribas, 2001; García Novoa, 2008, señalan este precepto como el antecedente inmediato de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

12 B.O.E. número 301, de 17 de diciembre de 1991.

13 El artículo 20 de la Ley 29/1991 establece que los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz estarán exentos y no sujetos a retención; ello siempre y cuando se cumplan dos requisitos, *sine qua non*: por un lado, que la sociedad filial sea residente en un país miembro de la Comunidad y; por otro, que la sociedad matriz posea, de manera directa, al menos el 25% de las acciones de la sociedad filial. Asimismo, no estarán sometidos a gravamen los beneficios obtenidos a través de establecimientos permanentes y transferidos a la sociedad residente en otro Estado miembro de la Comunidad.

14 Un año antes, la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, no hace ninguna incorporación regulatoria sobre sociedades *holding* en sí, si bien modifica la regulación de la deducción por doble imposición internacional. Así, extiende la deducción por doble imposición internacional a los incrementos del patrimonio gravados en el extranjero, y extiende, también, la deducción por doble imposición de dividendos a los impuestos pagados por las sub-filiales de segundo y tercer grado de la sociedad matriz. Igualmente incorpora una medida anti-elusión que obliga a los sujetos pasivos incluir en su base imponible las rentas procedentes de entidades residentes en países de baja o nula tributación.

15 B.O.E. número 310, de 28 de diciembre de 1995. Según la exposición de motivos, son cinco las causas que provocan la reforma del Impuesto de Sociedades y en consecuencia la promulgación de la Ley 43/1995: "Primera.- La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio. Segunda.- La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Tercera.- La apertura de nuestras economías a los flujos transfronterizos de capitales. Cuarta.- La dispersión normativa que padece actualmente el impuesto sobre sociedades. Quinta.- La evolución de la teoría

Extranjeros en el impuesto de sociedades tiene una doble finalidad económica, por un lado, la atracción, hacia España, de la inversión directa extranjera<sup>16</sup>, y por otro lado, la internacionalización de la empresa española<sup>17</sup>. Hasta ese momento los inversores, tanto españoles como extranjeros, localizaban sus estructuras empresariales en países con regímenes fiscales favorables a la distribución de dividendos y/o en países con una amplia red de convenios para evitar la doble imposición.

Este régimen ha sido modificado en varias ocasiones: en primer lugar, con la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas urgentes sobre la corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas<sup>18</sup>. Esta Ley buscaba acercar el tratamiento de los dividendos y plusvalías de fuente nacional y extranjera al principio de neutralidad, incorporando el método de exención para este tipo de rentas.

Sin embargo, la modificación más importante que se produce en materia de beneficios *holding* es el nuevo tratamiento fiscal de la distribución de los beneficios de la sociedad *holding* hacia sus socios regulado en la Ley 10/1996. De forma que el artículo 131<sup>19</sup> es modificado e introduce la posibilidad de, si el receptor de dichos beneficios es una persona física, poder aplicar la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 82 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto a los impuestos pagados en el extranjero<sup>20</sup>. Un segundo aspecto, digno de resaltar es la incorporación de un nuevo literal c) al artículo 131 en el que se estipula, y ésta es una de las grandes especialidades del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, que si el perceptor es una

hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación al impuesto sobre sociedades”.

16 En ese mismo sentido, Fuster (2000, p. 101), señala que la utilización creciente por los inversores españoles de sociedades *holdings* situadas en países europeos como medio de canalización de sus inversiones en el exterior ha supuesto un obstáculo a la utilización y reinversión en España del beneficio obtenido, con la consiguiente pérdida de recaudación para la Administración española.

17 Así se facilita la inversión en el exterior, y la consiguiente repatriación de beneficios libres de impuestos.

18 B.O.E. número 305, de 19 de diciembre de 1996. Las medidas contenidas en la Ley 10/1996 fueron aplicadas con carácter inmediato por el Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio, de medidas urgentes de corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas (B.O.E. número 139, de 8 de junio de 1996).

19 Actual artículo 118 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

20 Artículo 82. Deducción por doble imposición internacional.

“Uno. En el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida a que se refiere el artículo 77 de esta Ley la menor de las cantidades siguientes:

a. El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos de patrimonio.

b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Dos. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida a que se refiere

persona física o una entidad no residente en territorio español, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español, salvo que el perceptor resida en un país calificado como paraíso fiscal.

Por su parte, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa<sup>21</sup> introduce los actuales artículos 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los que se regula la exención de los dividendos y las plusvalías derivadas de las entidades extranjeras a sus sociedades matrices residentes. Asimismo, se otorga una nueva redacción al capítulo XIV, artículos 129 al 131 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, contenido del régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Esta nueva redacción introduce cambios significativos en el régimen:

1. Amplía el beneficio *holding* a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros cuyo objeto social no sea exclusivamente la tenencia de acciones. Esto significa que se beneficiará con este régimen fiscal especial no sólo las sociedades *holding* puras, sino también las sociedades *holding* de carácter mixto.
2. El régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros se limita a hacer una remisión a los artículos 20 y 21 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades donde se establece el beneficio fiscal.
3. Se elimina la incompatibilidad del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros con el régimen de Grupos de Sociedades.
4. Se introduce una excepción al porcentaje mínimo de participación requerido (5%) para disfrutar del régimen de exención de dividendos y plusvalías provenientes de fuente extranjera. Se considerará cumplido este requisito si la sociedad posee una participación en la entidad extranjera superior a 6 millones de euros.
5. Se modifica el artículo relativo a la distribución de beneficios con cargo a las rentas exentas, en los siguientes términos:
  - a. Aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, en caso de que el perceptor sea un sujeto pasivo del impuesto de sociedades.
  - b. Derecho a la deducción por doble imposición internacional si el beneficiario es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de personas físicas.
  - c. En el caso de que el perceptor de los beneficios sea una entidad o persona física no residente en territorio español, estos beneficios se entenderán como no obtenidos en España.

el artículo 77 por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales”.

21 B.O.E. número 299, del 14 de diciembre de 2000. Las medidas contenidas en la Ley 6/2000 fueron aplicadas con carácter inmediato por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio (B.O.E. número 151, de 24 de junio de 2000).

6. Inclusión dentro del mismo tratamiento fiscal especial de las rentas obtenidas en la transmisión de la participación, de los supuestos de las rentas obtenidas en caso de separación de socios o liquidación de la entidad.
7. Sustitución de la autorización administrativa requerida para beneficiarse del régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros por una comunicación dirigida al Ministerio de Hacienda.

Seguidamente, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, modifica el antiguo artículo 129 en dos aspectos: por una parte, elimina la restricción que recaía sobre las sociedades transparentes de poder acogerse al régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros y, por otro lado, excluye de este régimen especial a las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas o de sociedades patrimoniales.

La última reforma que afecta al régimen especial tributario de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros es la contenida en los Reales Decretos-leyes 12/2012<sup>22</sup> y 20/2012<sup>23</sup>.

En los anteriores Reales Decretos-leyes se modifican normas que de forma directa o indirecta inciden en el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Estas modificaciones son las recogidas a continuación:

1. Se limita la deducción de gastos financieros. Se modifica el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para limitar la deducción de los gastos financieros netos al 30% del beneficio operativo del ejercicio, con un mínimo de 1 millón de euros.
2. Se elimina la posibilidad de deducción de gastos financieros asociados a la adquisición de sociedades dentro de un grupo, salvo que existan motivos económicos válidos. En el tema que tratamos se ven afectadas, con esta modificación, las sociedades *holding* de adquisición de empresas.
3. Se introducen dos tipos legales especiales. Uno del 8% que grava los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, cuando estos rendimientos procedan de paraísos fiscales o países de baja tributación. El segundo del 10% para los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, que procedan de paraísos fiscales o países de baja tributación, e incluso que los beneficios distribuidos procedan de la realización de actividades económicas tanto en España como en el extranjero. Esto es que no cumplan con los requisitos establecidos en los literales b y c

<sup>22</sup> Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Publicado en el B.O.E. número 78, del sábado 31 de marzo de 2012.

<sup>23</sup> Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Publicado en el B.O.E. número 168, de 14 de julio de 2012.

del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estos tipos especiales sólo se aplicarán a rentas devengadas hasta el 30 de noviembre de 2012.

4. Se flexibiliza la exigencia del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención de ganancias de capital procedentes de la transmisión de participaciones en sociedades extranjeras no residentes en España.

Por último, es importante resaltar que el principio de *participationexemption* no es de aplicación exclusiva de las sociedades *holding*, sino que favorece a cualquier sociedad que cumpla con los requisitos que exige el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **3. Regulación Fiscal del Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

Actualmente, el régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjero se rige por los artículos 116 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y se basa en el principio *participationexemption* en el que los dividendos y plusvalías distribuidas por las entidades participadas extranjeras a su sociedad *holding* están exentos de gravamen. Sin embargo, el valor añadido de este régimen no se encuentra principalmente en la exención de gravamen de los dividendos o plusvalías distribuidas sino en la distribución de estas rentas exentas a los socios de la sociedad *holding*, especialmente a aquellos no residentes en territorio español.

#### **3.1. Sujeto pasivo del régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

La regulación del régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros recogida en el capítulo XIV de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece en primer lugar, en su artículo 116, que: “Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”. En consecuencia, el legislador fiscal requiere la presencia de un sujeto pasivo con un objeto social determinado y que ese objeto social sea desarrollado efectivamente a través de determinados medios, tanto materiales como personales.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no define de forma precisa los sujetos pasivos de este régimen tributario, en tanto en cuanto señala como sujeto pasivo de los beneficios fiscales del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros a las “entidades”, siempre que persigan un objetivo de tenencia y gestión de participaciones de otras sociedades no residentes.

Se debe indicar que “entidades” constituye un concepto jurídico

indeterminado<sup>24</sup>, en virtud a que no define con precisión legal los sujetos sometidos al régimen consagrado en los artículos 116 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En España, por tanto, debe entenderse que serán sujetos pasivos del régimen de Entidades de Tenencia de Valor Extranjero todas aquellas entidades de tenencia de participaciones extranjeras, en principio, sujetas al impuesto sobre sociedades, salvo las Fundaciones o las Cajas de Ahorro<sup>25</sup>, por no tener representado su capital social en títulos nominativos, requisito este último exigido por el legislador para gozar del régimen tributario especial.

En el mismo orden de ideas, la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 116, excluye a determinadas entidades, que aunque sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades español, quedan al margen de la aplicación del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, siendo éstas: las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas (UTE).

Esta exclusión tiene como finalidad evitar que la exención sobre dividendos y plusvalías recogida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda transponerse a las personas físicas, socios de estas entidades (Almudí y Serrano, 2010).

Por voluntad propia del legislador, quedan excluidas también, en primer lugar, las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que durante, al menos, 90 días del ejercicio social más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar<sup>26</sup>, excepto que la totalidad de los

<sup>24</sup> En ese mismo sentido López Berenguer (2001, p. 61) al señalar que la voz entidades es imprecisa por excesivamente amplia.

<sup>25</sup> Consulta Vinculante de la DGT V-0097-00, de 21 de diciembre de 2000. “De acuerdo con lo establecido en el artículo 129 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), según redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del mismo, podrán acogerse al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros aquellas entidades que cumplan dos requisitos relativos a su estatuto jurídico. En primer lugar, su objeto social debe comprender específicamente la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. En segundo lugar, los valores representativos de las participaciones en el capital de dichas entidades deberán ser nominativos. Este segundo requisito conlleva, a su vez, dos exigencias relativas a la forma jurídica de las entidades para acceder al régimen fiscal especial. La primera, que los recursos propios de las mismas se nutran de capital aportado por personas o entidades que adquieran la condición de accionistas o partícipes y la segunda, que los valores que representen las participaciones en su capital sean nominativos. *Ninguno de estos dos requisitos se cumple en las Cajas de Ahorros*, dado su carácter de instituciones benéfico-sociales. En definitiva, *las Cajas de Ahorros no podrán acogerse al régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros* regulado en el capítulo XIV del título VIII de la LIS, sin perjuicio de que puedan ser accionistas o partícipes de entidades que, si cumplen los requisitos indicados, se acogen a dicho régimen” (Cursiva mía).

<sup>26</sup> Entendiéndose por grupo familiar el que está constituido por el cónyuge y las demás

socios sean personas jurídicas. En segundo lugar, cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50% del capital. Y en tercer lugar, cuando los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

El régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, con carácter general, se encuentra vinculado a sociedades constituidas bajo la forma jurídica-mercantil de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada e incluso a sociedades regulares colectivas<sup>27</sup>. El legislador fiscal no exige que estas sociedades estén constituidas formalmente en España, basta con que éstas trasladen la sede de su dirección efectiva a España.<sup>28</sup>

En este marco cabe preguntarse si las sociedades cooperativas<sup>29</sup> podrían también disfrutar del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. En contra de la opinión de algunos autores (López Berenguer, 2001),<sup>30</sup> en nuestra opinión creemos que las sociedades cooperativas pueden participar de este régimen, en tanto en cuanto no se advierte ninguna incompatibilidad en la forma jurídica de estas entidades, en el objeto social, en la titularidad de las participaciones, con los condicionantes establecidos por el régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como se recoge a continuación.<sup>31</sup>

Las sociedades cooperativas no estaban incluidas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, sobre el listado de sociedades que podían beneficiarse de este régimen especial.

personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

27 Consulta vinculante 1831-09 de 6 de agosto de 2009 de la Dirección General de Tributos, donde se señala la existencia de una sociedad regular colectiva que goza de beneficios del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

28 Así lo sostiene la Resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de junio de 2001. En este mismo sentido se pronuncia a nivel doctrinal Martín Jiménez (2004).

29 Las sociedades cooperativas están reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas y por la Ley 27/1999 de Cooperativas de 16 de julio.

30 López Berenguer (2001, p. 62) sostiene que "(...) las sociedades cooperativas, así como las Cajas de Ahorro, y las fundaciones no pueden optar por el régimen ETVE, en virtud a que su capital social no está representado por títulos nominativos".

31 Cuando el legislador advierte una incompatibilidad entre regímenes especiales, normalmente lo señala taxativamente, como por ejemplo: en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, el legislador quiso excluir el régimen especial de transparencia fiscal internacional y el régimen especial de consolidación fiscal con el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, y así lo expuso en su artículo 129 de la siguiente forma: "(...) 2. En aquellos periodos impositivos en los que la entidad tenga la consideración de sociedad transparente, no podrá disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo. 3. Las entidades acogidas al régimen previsto en el presente capítulo no podrán formar parte de los grupos de sociedades a que se refiere el capítulo VII del presente título".

Actualmente el legislador fiscal excluye del régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros a todas las entidades que estén sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas (UTE).

Esta circunstancia hacía que las mismas no se pudieran beneficiar del mismo y, por tanto, constituía un argumento de facto en contra de la aplicación del régimen fiscal español de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Sin embargo, en el año 2003, este anexo fue modificado por la Directiva 2003/123/CEE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, incluyéndose “otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español”, dentro del que se encuentran las sociedades cooperativas.

Es por todo lo anterior que entendemos que las sociedades cooperativas pueden ser sujetos pasivos del régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Para finalizar este apartado, una última reflexión con relación a los establecimientos permanentes. Algunos autores (Martín Jiménez, 1996) han asomado la posibilidad de que los establecimientos permanentes puedan acogerse al régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros<sup>32</sup>.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica propia y distinta a la de su matriz.

Serrano (2010b) señala como características principales de los establecimientos permanentes, entre otras: el hecho de que éstos son un concepto fiscal exclusivamente; que no poseen personalidad jurídica diferenciada de la de su sociedad matriz; que la determinación de la base imponible se calcula bajo el principio de atribución de rentas; la separación de la tributación en caso de diversos establecimientos permanentes en el mismo Estado de una misma casa central; y el reconocimiento de regímenes especiales en función de las circunstancias y características del establecimiento permanente.

Estas características no son compatible con el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, puesto que los establecimientos permanentes carecen de los requisitos esenciales que exige el régimen fiscal especial, como por ejemplo: la personalidad jurídica independiente de su matriz, la idea de continuidad en el tiempo, desde el punto de vista fiscal, que los establecimientos permanentes no poseen<sup>33</sup>.

Es por todo lo anterior que, en nuestra opinión, los establecimientos permanentes no podrían acogerse al régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros<sup>34</sup>.

### **3.2. Requisitos exigidos por el régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

Como ya se ha mencionado en páginas precedentes, el artículo 116 de la

<sup>32</sup> Martín Jiménez (1996, p. 990-991) señala que: «(...) el denegar a los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras la posibilidad de acceder al régimen de las E.T.Vs. o de acceder a los convenios de doble imposición firmados por España puede plantear problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario para el caso de establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros países de la Comunidad Europea, (...) implicaría una discriminación o restricción a la libertad de establecimiento consagrado en el Tratado de Roma”.

<sup>33</sup> En este sentido ver: Serrano (2010 b).

<sup>34</sup> En este mismo sentido ver: López Berenguer (2001).

Ley del Impuesto sobre Sociedades regula los requisitos básicos para que una entidad pueda participar del régimen especial fiscal de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Estos requisitos podemos resumirlos en:

- a. un objeto social “significativo”<sup>35</sup>, aunque no exclusivo, de tenencia y gestión de participaciones en entidades no residentes en territorio español;
- b. que esas participaciones sean de, al menos, 5% o su valor mayor de 6 millones de euros;
- c. la existencia de medios materiales y humanos en la sociedad *holding*, esto es, que no sea una sociedad “de buzón”<sup>36</sup>;
- d. la sociedad *holding* debe comunicar al Ministerio de Hacienda su decisión de acogerse al régimen fiscal de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Antes de analizar cada uno de los anteriores requisitos, consideramos importante señalar que las sociedades *holding* en España no se benefician de ninguna reducción en el tipo impositivo, ni de la aplicación de tipos especiales. En España las sociedades *holding*, acogidas al régimen especial de Tenencia de Valores Extranjeros se encuentran gravadas con el tipo general del impuesto de sociedades, que en el momento de la elaboración de este artículo es del 30%.

### 3.2.1. Objeto social de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

La Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 116 establece que, el objeto social de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros “comprenderá” la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes. Por tanto, se entiende que el objeto social de estas entidades no es de naturaleza exclusiva, sino que puede contener varias actividades. Y así se debe entender, al revisar el desarrollo legislativo del régimen<sup>37</sup>.

De esta forma, estamos ante la regulación fiscal de una sociedad *holding* mixta, sin lugar a dudas<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> Almudi y Serrano (2010) señalan que, el objetivo de la tenencia y gestión de las participaciones debe ser significativo y no un mero reducto del objetivo social de la sociedad.

<sup>36</sup> A diferencia, por ejemplo de Suiza donde si están permitidas las sociedades *holding* “*boiteauxlettres*”.

<sup>37</sup> En 1995, cuando se instauró el régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, se utilizaba el vocablo “primordial” al hacer referencia al objeto social que debían tener las sociedades acogidas a este régimen. Posteriormente, con la promulgación del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (confirmado en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban las medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa), se sustituyó el término primordial por “comprender”, que sigue existiendo dentro de la actual definición del objeto social de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjero, en su artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>38</sup> En este caso, se presenta una diferencia con relación al régimen fiscal de las sociedades

### **3.2.2. Las participaciones en el régimen especial tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

La participación en la entidad no residente debe ser de, al menos, el 5% del capital-acciones o de los fondos propios, ya sea de manera directa o indirecta.

Las participaciones han de serlo sobre el capital o los fondos propios de la entidad no residente. El hecho de que las participaciones sean sobre el capital o los fondos propios de la entidad plantea algunos problemas *de facto*, en atención a la regulación mercantil del país de destino de la inversión, ya que algunas sociedades están formadas por inversiones de tipo híbrido e incluso transitoria como es el caso de los aportes irrevocables en Argentina o las contribuciones para futuros aumentos de capital en Brasil (Palacios y Calvo, 2005, p. 72). Estas inversiones híbridas generan un problema al determinar su calificación, en tanto en cuanto en el país de destino de la inversión son tratadas como préstamos y no como inversión en capital, pero desde la perspectiva fiscal española podrían estar encuadradas como participaciones de capital (Martín Jiménez, 2004). Otro tipo de inversión que puede generar confusión, en su consideración de participación en fondos propios, son los denominados préstamos participativos<sup>39</sup>. El hecho de equiparar el préstamo participativo al patrimonio contable, a los efectos de la reducción de capital y liquidación de la sociedad, no altera su naturaleza de contrato de préstamo, ya que en ningún caso se asimila la situación del acreedor a la de los socios de la entidad prestataria.<sup>40</sup> Por tanto su naturaleza es más clara, no se está en presencia de una participación en el capital, tal como lo exige la norma fiscal, para que puedan computarse

*holding*, por ejemplo en Suiza. En Suiza, los beneficios fiscales que se conceden a las sociedades *holding* varían dependiendo de si son sociedades *holding* puras o mixtas. Mientras que en España el beneficio fiscal es el mismo ya sean sociedades *holding* puras o mixtas.

<sup>39</sup> Los préstamos participativos se encuentran actualmente regulados en el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, modificado parcialmente por la Disposición Adicional segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección la doble imposición interna intersocietaria y sobre los incentivos a la internacionalización de las empresas, quedando la redacción definitiva como sigue: “Uno. Se considerarán préstamos participativos aquéllos que tengan las siguientes características: La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad. Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que ésta no provenga de la actualización de activos. Los préstamos participativos se considerarán patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstos en la legislación mercantil. Dos. Los intereses devengados tanto fijos como variables de un préstamo participativo se considerarán partida deducible a efectos de la base imponible del Impuesto de Sociedades del prestatario”.

<sup>40</sup> Consulta Vinculante número V-2411-06 de 29 de noviembre.

dentro del 5% requerido y procedan así los beneficios de exención<sup>41</sup>.

Adicionalmente, el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros permite cumplir con el requisito del porcentaje de participación, mediante la tenencia de acciones por un importe superior a 6 millones de euros, aunque no se alcance el porcentaje del 5%. Este elemento sustitutivo del requisito de participación constituye una singularidad del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

El requisito del porcentaje de participación del 5% recae no sólo sobre las participaciones directas que la sociedad posea en otras entidades, sino que también incluye las participaciones que la sociedad *holding* ostente de forma indirecta<sup>42</sup>.

Las participaciones indirectas son las acciones que la sociedad *holding* tiene sobre sus entidades participadas de segundo o ulterior nivel, denominadas también, sociedades sub-participadas.

El artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que la participación indirecta de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros sobre sus filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5%, salvo que estas filiales formen parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera directamente participada y formulen estados contables consolidados.

De este artículo se puede extraer un principio general y una excepción en relación a la participación societaria.

En primer lugar, la regla general de la participación indirecta supone que toda entidad participada de segundo o ulterior grado también debe cumplir con el requisito de, al menos, el 5% de participación con relación a la sociedad *holding*.

Computar el grado de participación directa<sup>43</sup> de una sociedad *holding* sobre sus entidades participadas no supone un problema. La situación cambia cuando el cómputo debe hacerse en relación a las entidades participadas de segundo o ulterior grado. En este caso, se debe acudir al artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que regula el procedimiento de cálculo del dominio indirecto en el régimen especial de consolidación fiscal y que, *mutatis mutandi* es aplicable al cómputo de las participaciones en el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Este procedimiento establece que para calcular la participación indirecta de la sociedad *holding* sobre sus entidades participadas se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de estos productos deberá constituir, al menos, el 5%.

La determinación de participación directa se puede apreciar a través del

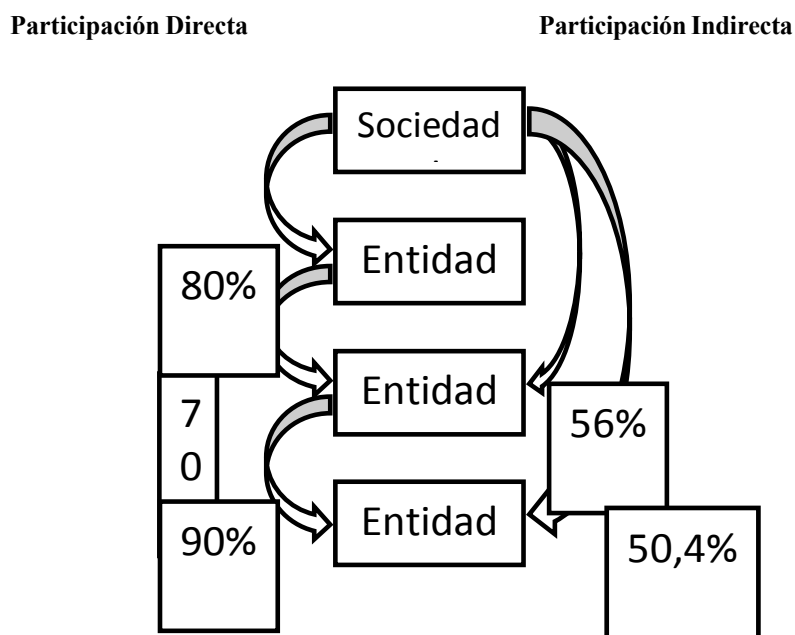
41 Consulta General número 0321 de 16 de febrero de 2001.

42 Consulta vinculante V1650-08 de 4 de septiembre. A diferencia del régimen *holding* suizo donde no se computan las participaciones indirectas.

43 El artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige un grado de participación, en ningún caso un grado de control sobre sus entidades participadas. En este sentido ver López Berenguer (2001).

caso siguiente: una sociedad *holding* española posee el 80% del capital de una entidad que reside en país X, y ésta a su vez, tiene una participación del 70% de otra entidad domiciliada en país Y, y ésta participa del 90% de una entidad en país Z. La participación indirecta de la sociedad *holding* española sobre la entidad Z es de más de 5%. En consecuencia la sociedad *holding* española participa de manera indirecta, en más del 5%, tanto en la entidad radicada en Y, como en la entidad residente en Z<sup>44</sup>.

*Figural.* Representación gráfica de una sociedad *holding* con participación directa e indirecta.



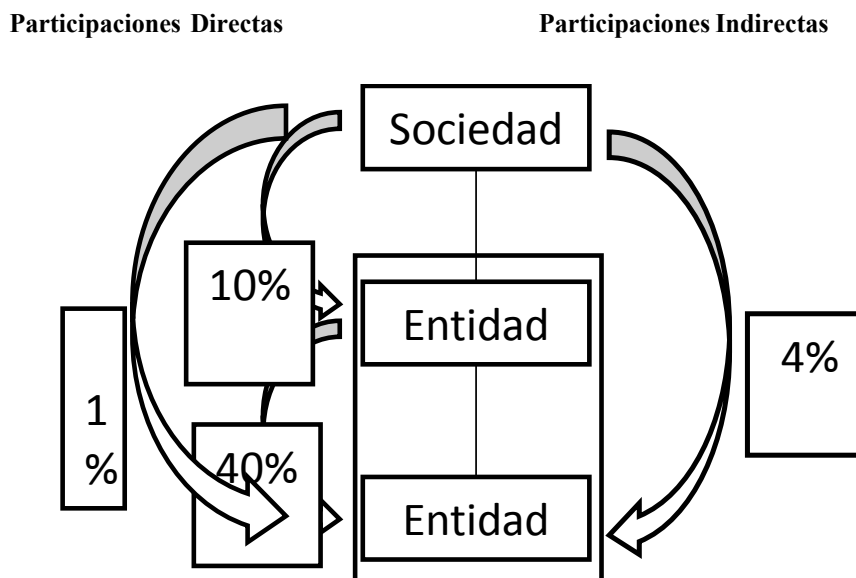
En segundo lugar, el artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado segundo, regula el caso de participaciones simultáneas. Si una sociedad *holding* posee participaciones simultáneas en entidades de segundo o ulterior nivel, éstas se pueden sumar para obtener el 5% requerido por la Ley, siempre y cuando las entidades participadas formen parte del mismo grupo

<sup>44</sup> La sociedad *holding* española participa directamente en más del 5%, participa en un 80% de la entidad X. Aquella a su vez ostenta indirectamente más del 5% de la entidad domiciliada en Y ( $0,8 \times 0,7 = 56\%$ ). En el tercer nivel, la sociedad *holding* española posee, también más del 5% de la entidad Z ( $0,56 \times 0,9 = 50,4\%$ ). En el caso de que la sociedad *holding* española sólo tuviera el 5% de participación directa sobre la entidad extranjera, esta última debería ostentar el 100% de la entidad de segundo nivel y ésta el 100%, también, de la entidad de tercer nivel para que la sociedad *holding* española pudiese computar el 5% sobre la entidad de tercer nivel. ( $0,05 \times 1 = 5\%$  e igualmente con la entidad del tercer nivel).

de sociedades.

Sería el supuesto de una sociedad *holding* española que posee el 10% del capital de una entidad que reside en X y ésta a su vez, tiene una participación del 40% de otra entidad domiciliada en Y. La sociedad *holding* no llega a detentar más del 5% de la entidad de segundo nivel ( $0,1 \times 0,4 = 4\%$ ). Pero si tenemos en cuenta que la sociedad *holding* española participa de forma directa en un 1% de la sociedad residente en Y, mediante la sumade coeficientes se alcanza la participación exigida de al menos el 5%.

Figura 2. Representación gráfica del cálculo de participaciones simultaneas de una sociedad *holding*.



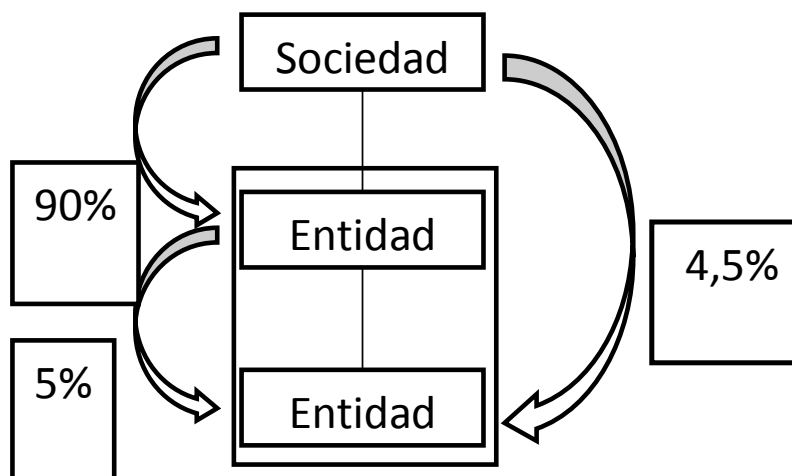
En tercer lugar, el artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece una excepción al porcentaje mínimo de participación (5%) en entidades de segundo o ulterior nivel. Si las entidades participadas forman parte del mismo grupo de sociedades y éstas formulan estados contables consolidados con la entidad extranjera directamente participada por la sociedad *holding* la Ley no exige el cumplimiento del requisito del 5% de participación como mínimo en la entidad de segundo o ulterior nivel.

Esta excepción es exclusiva del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, cuestión que se puede aclarar a través del siguiente supuesto: una sociedad *holding* española posee el 90% del capital de una entidad que reside en X y ésta a su vez, tiene una participación del 5% de otra entidad domiciliada en Y. La sociedad *holding* no tiene una participación indirecta del 5% de la entidad residenciada en Y ( $0,9 \times 0,05 = 4,5\%$ ). Pero la entidad domiciliada en Y forma parte del mismo grupo de sociedades y formula

estados contables consolidados con la sociedad X, por tanto la legislación fiscal española permite la aplicación del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros con respecto a las rentas procedentes de la entidad Y, así no exista una participación indirecta de, al menos, el 5%.

*Figura 3.* Representación gráfica del cálculo de las participaciones cuando las entidades participadas forman parte del mismo grupo de empresas.

**Participaciones Directas** **Participaciones Indirectas**  
Mismo grupo de sociedades y estados contables consolidados.



En el mismo orden de ideas, las participaciones que detente la sociedad *holding* en sus entidades participadas tienen que ser de carácter nominal.

La Dirección General de Tributos entiende que un título valor nominativo es aquél que designa como tal a una persona determinada y que no puede ser transmitido sin que se notifique la transmisión a la parte afectada por el derecho contenido en el mismo<sup>45</sup>.

Sin embargo, si la participación no tiene el carácter de título valor, como en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, es suficiente con el registro de las participaciones sociales en el libro de registro de socios, que podrá probar la nominalidad de la participación y sus sucesivas transmisiones voluntarias o forzosas, así como los derechos reales o gravámenes que sobre ellas puedan recaer.

Es importante reseñar que, al exigirse el carácter nominativo de las participaciones de una sociedad *holding*, éstas se encontrarían limitadas a la hora de su negociación en el mercado de valores (Palacios y Calvo, 2005).

Por último, el apartado segundo del artículo 119 de la Ley del Impuesto

45 Consulta vinculante V-0178-04 de 07 de octubre.

sobre Sociedades prevé una ventaja exclusiva para las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, referida a la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VIII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El precepto anterior señala que un sujeto pasivo podrá beneficiarse del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros si realiza una aportación no dineraria de los valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español a una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros española, cualquiera que sea el porcentaje de la participación<sup>46</sup>, siempre que las rentas derivadas de estos valores puedan disfrutar del régimen establecido en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este régimen especial, denominado régimen de diferimiento está “basado en la continuidad en la valoración de los bienes y en la exclusión de la existencia de plusvalías, siempre que exista un motivo económico válido, que sólo se descartará cuando se acredite la vacuidad económica de la operación” (García Novoa, 2008, p.4). Debemos añadir, sin perjuicio de que puedan tributar en una transacción posterior, en virtud a que estamos en presencia de un régimen fiscal de diferimiento.

El beneficio, tanto para el aportante, como para la sociedad *holding* española, radica en que “los socios no tributan por las plusvalías que generen dichas aportaciones y la *holding* española, que recibe los valores extranjeros en concepto de aportación no dineraria, los deberá valorar por el coste fiscal que tuvieran los socios” (García Novoa, 2008, p. 4).

### 3.2.3. Medios materiales y personales

El artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige que para acogerse al régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, la sociedad *holding* debe gestionar su objeto social mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Sin embargo, la norma no delimita conceptualmente qué debe entenderse por medios materiales y personales. Incluso la doctrina ha señalado que se trata de un concepto jurídico indeterminado<sup>47</sup> y constituye uno de los “requisitos más problemáticos por su indefinición” (Martín Jiménez, 2004, p.73).

Desde el nacimiento, en 1995, del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, el legislador exige la existencia de medios materiales y humanos para que una sociedad pueda reivindicar dicho estatus. Pero, desde entonces, poco o casi nada se ha regulado al respecto. No obstante, la Administración Tributaria, a petición de los interesados, ha delimitado a través

<sup>46</sup> Para disfrutar de este régimen especial de aportaciones de activos el legislador fiscal exige un mínimo del 5%.

<sup>47</sup> En este sentido, ver: Almudí y Serrano (2010).

de consultas de carácter vinculante el concepto de medios materiales y personales.

La Administración Tributaria responde en la consulta del 10 de noviembre de 1995 a la pregunta sobre cómo debe cumplirse el requisito de medios materiales y personales en el régimen de transparencia fiscal internacional. La Administración Tributaria considera cumplido este requisito cuando estuviere probada la existencia de un consejo de administración o un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de la participación.

Martín Jiménez (1996) considera que la anterior consulta reduce a mínimos el requisito de los medios materiales y personales, aunado a que no se exige la residencia en España de los miembros del Consejo de Administración encargados de gestionar las participaciones.

Posteriormente, la Consulta vinculante del 27 de diciembre de 1996<sup>48</sup> condicionó el significado del requisito de “medios materiales y personales” al cumplimiento de un objetivo como es “la correcta administración de las participaciones”<sup>49</sup>. El requisito se cumple si se dispone de todos los medios materiales y personales necesarios en aras de la “correcta” administración de las participaciones, pero se sigue sin determinar qué medios se deben utilizar para cumplir con ese objetivo. Es en este momento cuando parte de la doctrina entendió que se estaba exigiendo un local y empleado a jornada completa como medios materiales y personales<sup>50</sup>.

En sendas Consultas de los años 2001<sup>51</sup>, 2002<sup>52</sup> y 2003<sup>53</sup> la Administración Tributaria mantiene como posición para el cumplimiento del requisito de medios materiales y personales el ejercicio, por parte de la sociedad *holding*, de una mínima actividad con la finalidad de gestionar y administrar las participaciones. Se entiende por ello todas aquellas actividades colaterales derivadas del cumplimiento del objeto social, ya sean éstas de carácter administrativo, como por ejemplo, las obligaciones formales de contabilidad y/o fiscalidad. Asimismo,

48 La Consulta señala: “En cuanto a qué se debe entender por organización de medios materiales y personales a que se refiere la Ley del Impuesto sobre Sociedades, será la adecuada para efectuar la dirección y gestión de las entidades participadas que permita tomar decisiones necesarias en orden a la correcta administración de las participaciones”.

49 En ningún caso se entiende la dirección o gestión de la entidad participada, sino de las participaciones *per se* que posee la sociedad que pretende reivindicar el estatus de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.

50 El Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que aprobó la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, contenía, en su artículo 25.2 una referencia a lo que podría entenderse por medios materiales y personales, atendiendo a la exigencia de prueba de que existía un local afecto y un trabajador a jornada completa para que el arrendamiento de inmuebles fuese catalogado como actividad empresarial. Parte de la doctrina asimiló tal requisito a los medios materiales y personales exigidos por el artículo 116 y 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; hecho que ha sido descartado por la propia Administración Tributaria mediante sendas consultas. Esta doctrina fue representada por autores como Rodríguez-Ponga (1995).

51 Consulta vinculante de la DGT V-0026-01 de 07 de mayo de 2001.

52 Consulta del 22 de mayo de 2002.

53 Consulta vinculante de la DGT V-0022-03 de 25 de febrero de 2003.

reitera la doctrina administrativa, la exigencia, de al menos un Administrador o de un miembro del Consejo de Administración que se encargue de la gestión y dirección de las participaciones.

Finalmente, las consultas establecen que se entendería incumplido este requisito si la dirección y gestión de las participaciones se desarrollase en su totalidad por medios ajenos, como por despachos de abogados encargados de la administración y gestión de las participaciones.

En definitiva, la sociedad *holding* española debe poseer recursos humanos y materiales efectivos y no ser un “ente vacío, un mero remanso de elementos patrimoniales”<sup>54</sup>.

No obstante lo anterior, este requisito nos lleva a plantearnos una reflexión adicional sobre las sociedades *holding* puras que no requieren de grandes medios materiales y humanos para gestionar sus participaciones, como se demuestra en otros países con mayor tradición en este tipo de sociedades, como en Holanda o en Suiza, por ejemplo. En estos países existen gestores especializados en gestionar la administración de las participaciones de las sociedades *holding* allí constituidas, sin que esta situación altere el régimen fiscal especial que el Estado le otorga.

Por último, la organización por parte de las entidades de los medios materiales y personales, como requisito para su integración en el régimen fiscal que nos ocupa, constituye un claro ejemplo de la ausencia de regulación específica en materia del régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, en tanto en cuanto ha sido “regulado” a través de consultas vinculantes de la Administración Tributaria Española y no mediante el ejercicio del derecho

54 Consulta vinculante de la DGT V-0120-03 de 29 de octubre de 2003. “La ETVE debe gestionar y administrar una cartera de valores y, para ello, ha de disponer de la correspondiente organización. La Ley no establece a estos efectos un umbral concreto de medios materiales o personales mínimos para ejercer la función anterior, pero sí requiere que la entidad gestora no sea un ente “vacío”, un mero remanso de elementos patrimoniales. No basta, a estos efectos, la mera existencia de un consejo de administración, circunstancia impuesta por la legislación mercantil. Tampoco es trascendente que uno de sus miembros lo sea, a su vez, de las entidades participadas, por cuanto la Ley exige medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. Tampoco se entiende cumplido el requisito de organización de medios materiales y personales si la totalidad de la gestión y dirección de sus participaciones se contrata con una empresa externa de servicios, cediéndose así a una organización ajena las actividades que deberían corresponder a la entidad de tenencia o bien cuando parcialmente se contratan medios personales y materiales ajenos atribuyéndoles las facultades de gestión y dirección de las participaciones. Por el contrario, sí puede entenderse que existen medios personales y materiales adecuados, a estos efectos, cuando algún miembro del consejo de administración se ocupe asimismo de la adecuada dirección y gestión de las participaciones. (...) Si bien se indica que un Letrado se ocupará del seguimiento de la actividad, se señala que se celebrará “un contrato de servicios con un despacho de profesionales (...) encargado de la gestión de la propia sociedad y de su patrimonio inmobiliario”, circunstancia que, según se ha indicado en el párrafo anterior, hace presumir la inexistencia de una adecuada organización de medios materiales y humanos a los efectos señalados en el artículo 129.1 de la LIS”.

reglamentario<sup>55</sup>.

Es fundamental llamar la atención sobre esta falta de claridad en la regulación de los requisitos que debe cumplir una sociedad para su inclusión en el régimen fiscal especial de Entidades de Tenencia de Valor Extranjero, lo cual redundaría en una inseguridad jurídica importante que desvía la inversión extranjera hacia regímenes tributarios más claros y fiables.

#### **3.2.4. Comunicación al Ministerio de Hacienda**

El artículo 116.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige que la entidad que decida acogerse al régimen fiscal especial de Tenencia de Valores Extranjeros deberá comunicarlo al Ministerio de Hacienda.

Aún cuando la propia Ley remite a un desarrollo reglamentario de la comunicación, el Reglamento del impuesto de sociedades, en el único artículo que dedica a esta cuestión, no establece ningún requisito formal que deba cumplir dicha comunicación. En consecuencia, esta comunicación carece de requisitos formales reglamentariamente establecidos, entendiéndose que la misma surtirá efectos siempre que en ella conste la decisión de la sociedad de acogerse al régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Lo que sí deja claro este artículo reglamentario es que el régimen fiscal especial de Entidades de Tenencia de Valor Extranjero es opcional y su concesión, en ningún caso, depende de la Administración Tributaria. Una vez comunicada la decisión, por parte de la entidad, de acogerse a dicho régimen especial su amparo se produce de forma automática<sup>56</sup>.

El sujeto pasivo no tiene inicialmente que probar, en la comunicación, que cumple con los requisitos para acogerse al régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros<sup>57</sup>. Sin embargo, la Administración, en cualquier momento, podrá requerir prueba de ello<sup>58</sup>.

Una vez comunicada la decisión al Ministerio de Hacienda, el régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique al Ministerio de Hacienda la renuncia al régimen; por lo tanto es de aplicación inmediata.

<sup>55</sup> El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no indica nada al respecto de cómo determinar, o cómo entender, el requisito de medios materiales y personales.

<sup>56</sup> Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, el régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros exigía una autorización previa del Ministerio de Hacienda para poder acogerse a dicho estatus.

<sup>57</sup> En este mismo sentido, ver: Almudí (2006).

<sup>58</sup> Así lo señala el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: “El disfrute del régimen estará condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos a él, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración tributaria”.

### Bibliografía

- ALMUDI, J. (2006). *Planificación fiscal internacional a través de Sociedades Holding*. Madrid: Instituto de Estudios fiscales.
- ALMUDI, J., y SERRANO, F. (2010). El régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional* (4<sup>a</sup> ed.), (pp. 1689 -1758). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- CUSÍ, J. (2001). ETVE: the Spanish holding entity. *Tax notes international*, 14 (24), 1493-1499.
- DOMINGO, G. (2000). El nuevo régimen de las sociedades holding en España. *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, 35, 112-117.
- FUSTER, M. (2000). Las entidades de tenencia de valores extranjeros. *El fisco internacional*, 23, 101-111.
- GARCÍA NOVOA, C. (2008). Introducción al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros en España. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 6, 1-15.
- GONZÁLEZ NARBOA, J. (2005). Spain: the Spanish holding company regime (ETVE). *International tax report, July/August 2005*, 6-7.
- LÓPEZ BERENGUER, J. (2001). El nuevo régimen de las holding españolas (Las denominadas Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 224, 57-112.
- LÓPEZ RIBAS, S. (2001). Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios. *Crónica tributaria*, 98, 103-125.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1996). El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 242(46), 975-1018.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2004). Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumento de planificación fiscal. *Revista técnica tributaria*, 67, 71-106.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2005). Spain's Holding Company Regime. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 3 (59), 99-107.
- MARTÍNEZ-MATOSAS, E. (2007). El atractivo fiscal de las holdings españolas. *Revista Estrategia Financiera*, 241, 63-70.
- MARTÍN QUERALT, J. (Dir.), Tejerizo, J. (Dir.), Cayón, A. (Dir.), Álvarez, J., Barberena, I., Bueno, M., Ruiz, M. (2009). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (6<sup>a</sup> ed.). Pamplona: Aranzadi.
- MÜCHI, D., y GARRIDO PICÓN, A. (2003). Régimen fiscal de las sociedades holding. En J.A. Rodríguez Ondarza, y A. Fernández Prieto (Coords.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, (pp. 265-292). Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- PALACIOS PÉREZ, J. (2001). Tratamiento fiscal de la holding. En T. Cordon (Dir.), M. Gutiérrez Lousa (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*. (pp. 335-356). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PALACIOS PÉREZ, J., y CALVO SALINERO, R. (2005). La Holding española como

- plataforma de inversiones en el exterior. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional (ICE)*, 825, 69-80.
- PriceWaterHouseCoopers (2009). *International Tax Desk.PWC European Holding Company Overview 2009*.U.S.A: Autor.
- PriceWaterHouseCoopers, Tax& Legal Services (2012a). *Novedades fiscales 2012*. Madrid: Autor.
- PriceWaterHouseCoopers, Tax & Legal Services (2012b). *Comentarios a las novedades fiscales incorporadas en el Real Decreto-ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*. Madrid: Autor.
- RODRÍGUEZ-PONGA, E. (1995). Sociedades holding. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Cuadernos de formación. Inspección de Tributos*, 33, 3-12.
- ROMERO FILOR, L. (2010). Las ETVE: un método para eliminar la doble imposición internacional. *Revista técnica tributaria*, 90 (Julio-septiembre), 35-100.
- SAMMARCO, M., y DOMINGO, G. (2005). Business tax planning under Spain's holding company regime. *Tax notes international*, 1 (39), 47-50.
- SERRANO, F. (2010a). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional* (4<sup>a</sup> ed.), (pp. 257-292). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- SERRANO, F. (2010b). Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes. En F. Serrano (Dir.), *Fiscalidad Internacional* (4<sup>a</sup> ed.), (pp. 181-229). Madrid: Centro de Estudios Financieros.



# LA TRIADA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

## **Mariela Saavedra**

Lcda. en Contaduría Pública, Especialista en Gerencia Fiscal y Derecho Tributario, Experta Universitaria en Precios de Transferencia (Universidad Cantabria, España), Diplomados en Precios de Transferencia en el C.I.A.T., y la O.C.D.E., Instructora del Centro de Estudios Fiscales (C.E.F.) del SENIAT, Especialista del equipo de precios de transferencia, Adscrita a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos - Región Central (SENIAT) desde el año 1995.  
mpsaaver@seniat.gob.ve

---

Recibido: 05-06-13      Aceptado: 26-06-13

Revista Tribûtum N° XXII/2013

ISSN: 1316-2255

73-90

### **Resumen**

La triada de la obligación tributaria de los precios de transferencia; representa la vinculación entre sí de tres elementos esenciales 1) El Principio de plena competencia, 2) La declaración informativa de las operaciones celebradas con partes vinculadas en el extranjero y 3) La documentación comprobatoria o «estudio de precios de transferencia», elementos establecidos desde la Reforma de Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR) del 2001, como normas de control fiscal de los precios a los cuales las empresas vinculadas se transfieren los bienes y/o servicios, debiendo estas empresas además de cumplir con obligaciones legales básicas para dar cumplimiento a los requerimientos de La Administración Tributaria, bien sea en un proceso de verificación de deberes formales o un proceso de fiscalización, también deben cumplir con el principio Arm's Length.

### **Palabras claves**

Principio. Documentación. Declaración. Control.

### **Abstract**

The triad of the tax liability of transfer pricing, represents the binding together three essential elements 1) The arm's length principle, 2) The disclosure statement the transactions with related parties abroad and 3) supporting documentation or «transfer pricing study», laid elements from Reform Act Income Tax (LISLR) of 2001, as fiscal control standards the prices at which businesses related transferring goods and / or services, these companies must also comply with basic legal obligations to comply with the requirements of the tax authorities, either in a verification process with formal duties or process control, must also comply with the principle Arm's Length.

### **Keywords**

Principle. Documentation. Disclosure. Control.

### **Sumario**

1. Introducción. 2. Definición de precios de transferencia en la legislación venezolana 3. Principio de Plena Competencia 4. Declaración informativa de las operaciones celebradas con partes vinculadas en el extranjero. 5. Documentación comprobatoria versus el estudio de precios de transferencia. 6. Recomendaciones 7. Conclusiones 8. Bibliografía

## **1. Introducción**

En algunos países existen normativas referentes a un sistema de obligaciones con respecto a los precios de transferencia, particularmente en América Latina, existe una tendencia muy clara al establecimiento legal de tres (3) obligaciones básicas autoaplicativas: el respeto al Principio de Plena Competencia o paradigma de Arm's Length (que consiste en que los precios o márgenes de utilidades de la transferencia de bienes y servicios entre partes vinculadas estén a valores de mercado); la presentación de una declaración informativa (conocida en algunos países de América del Sur como la declaración jurada); y la conservación de un "set" o "conjunto" de documentación comprobatoria, a fin de demostrar y soportar como se realizó el cálculo de los precios de transferencia. La República Bolivariana de Venezuela consideró la aplicación de este modelo desde el año 2001, mediante la incorporación del Capítulo III del Título VII en la Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta dictada en diciembre de 2001, publicada en la Gaceta Oficial N° 5566 del 28 de diciembre de 2001, fecha en la cual también se adoptaron los lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E), permaneciendo ambos aspectos en la vigente Reforma de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007, a la cual se hará referencia en el desarrollo del tema. Existen además otras normativas que regulan los elementos que conforman la triada de los precios de transferencia, a tal efectos se incluirán un análisis de los lineamientos contemplados en la Providencia Administrativa N° SNAT-2003-2424 Gaceta Oficial N° 37.879, de fecha de febrero de 2004, en relación al instructivo para el llenado de la declaración informativa (jurada); la presunción de vinculación de las personas jurídicas y naturales, que celebren operaciones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en atención a lo dispuesto en la Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232 publicada en la Gaceta Oficial N° 37.924 de fecha 26 de abril de 2004

El presente artículo, aparte de hacer referencia a la normativa de la Ley de Impuesta Sobre La Renta de febrero de 2007 y a las Providencia Administrativas

vigentes, relacionadas con los elementos de la triada de los precios de transferencia, desarrollará particularidades y observaciones a los elementos que conforman esta triada, así como también se definirá el concepto de precios de transferencia aplicable en el país, para dejar claro que en Venezuela aun no existe un régimen de precios de transferencia en las operaciones celebradas entre empresas ubicadas dentro del territorio nacional, aun cuando exista vinculación entre ellas, lo cual permitirá al lector comprender los aspectos básicos del control de los precios de transferencia.

## 2. Definición de Precios de Transferencia

Es complicado dar una definición que recoja todas las notas que caracteriza el concepto de precios de transferencia; para ello es preciso partir de lo establecido en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia por las empresas multinacionales y las administraciones tributarias emitida por la OCDE<sup>1</sup>, al establecer que: ***Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o prestación de servicios a empresas asociadas***<sup>2</sup>. Teniendo las directrices carácter supletorio según lo dispuesto el artículo 115 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta vigente, representa entonces esta definición la base para elaborar un concepto que se adapte a legislación nacional.

Sin embargo, es bueno citar otras definiciones que agregan características al ya citado concepto, como lo señalado por Mallol<sup>3</sup>.

*En términos generales, podría definirse el concepto “precios de transferencia” como aquel valor de pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes...*

1 Las Directrices constituyen el Informe emitido por la OCDE sobre los Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales, que el Comité de Asuntos Fiscales aprobó en 1995, modificada en julio de 2010, aplicables en la Republica de Venezuela, tal como lo dispone el artículo 115 de la LISLR vigente, que contempla: “Para todo lo no previsto en esta Ley, serán aplicables las guías sobre precios transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el año 1995, o aquellas que las sustituyan, ....”

2 Empresas asociadas: son las empresas que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal, y con lo dispuesto también en el artículo 116 de La Ley de Impuesto sobre la Renta cuando se refiere a parte vinculadas, siendo las condiciones exigidas, en ambos casos: que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas. Adicionalmente, ver Sentencia Definitiva N° 002/2013, ASUNTO: AP41-U-2012-000009 emanada del Tribunal Supremo de Justicia.

3 Herrero Mallol, C. (1999). Precios de Transferencia Internacionales Estudio Tributario y Microeconómico. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. España.

*Mallol refiere también, lo definido por La Sentencia Tribunal Supremo 1996 (España) al considerar los precios de transferencia como aquellos que utilizan o pactan entre si sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas en países distintos.*

*Dichas transferencias de beneficios pueden tener motivos de diversa índole, incluso no tributarios.*

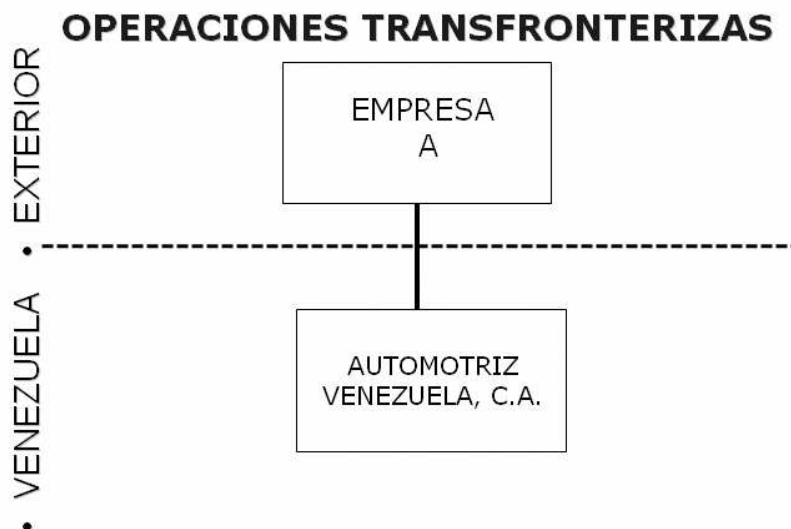
Sin embargo, para definir o conceptualizar a los precios de transferencia en Venezuela, se debe precisar por una parte, que el tema de los precios de transferencia se encuentra en la Ley de Impuesto Sobre La Renta en el Capítulo III del Título VII, y está referido al control fiscal de los ingresos, costos y deducciones de las operaciones celebradas por una empresa nacional con sus partes vinculadas en el extranjero, como lo establece el artículo 111<sup>4</sup> de la LISLR quedando claro, que los precios de transferencias no forman parte de los elementos de la base imponible, sino que controla a cada uno de ellos. Por otra parte, en el artículo 112<sup>5</sup> de la referida ley, el legislador de alguna manera aportó los elementos característicos para definir los precios de transferencia en Venezuela, al disponer que las operaciones realizadas entre partes vinculadas son transfronterizas, toda vez que el costo o la deducibilidad es por la importación de bienes y servicios, y la gravabilidad de los ingresos derivados de las exportaciones.

Por tanto, considerando la definición de precios de transferencia establecido en las directrices, las apreciaciones de Mallol y lo dispuesto en los artículos 111 y 112 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, considero que: “LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA en la legislación venezolana, podrían definirse como; aquel valor de pago (precio) por las operaciones de importación y exportación de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, celebradas con partes vinculadas, pudiendo ser estos precios diferentes a los que se hubieran pactado entre partes independientes, circunstancia esta que podría permitir, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferirse utilidades o pérdidas de unas a otras, estando situadas en países distintos”.

Definitivamente, para aplicar en Venezuela el régimen de control fiscal de los precios de transferencia, es necesario establecer una condición incuestionable: que las operaciones celebradas deben ser entre empresas o parte vinculadas, ubicadas en países o jurisdicciones distintas.

4 Artículo 111 LISLR: Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

5 Artículo 112 LISLR: La determinación del costo o la deducibilidad de los bienes, servicios o derechos importados y la gravabilidad de los ingresos derivados de la exportación, en las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se efectuará aplicando la metodología prevista en este Capítulo.



### 3. Aplicación del Principio de Plena Competencia

El principio de plena competencia, es la norma internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la O.C.D.E., para que sea utilizada a los efectos fiscales por los grupos multinacionales y las administraciones tributarias. Por otra parte, es importante señalar que la razón que explica por qué los países miembros de la O.C.D.E. y otros no miembros (Venezuela) han adoptado el principio de plena competencia, es que éste ofrece un tratamiento fiscal equitativo tanto para empresas multinacionales y como para empresas independientes. Este principio en Venezuela, persigue que los precios de importación y exportación de los bienes o servicios que se pactan entre empresas vinculadas, se correspondan en forma aproximada a los precios que se pactan entre partes independientes, bajo condiciones similares.

El principio recibe una diversidad de nombre: Principio del operador independiente, principio de concurrencia, principio del valor de mercado, pero mundialmente conocido como:

## Principio de Arm's Length

El concepto de principio de plena competencia o “Arm's Length Price” no se encuentra siempre recogido en la legislaciones especiales de los diferentes países, sin embargo en nuestro país, cuando el legislador en el artículo 113 de la LISLR vigente, establece el tratamiento de las diferencias imponibles, se refiere a este principio, toda vez que dispone:

**“Artículo 113 LISLR**

*Cuando las condiciones que se aceptan o impongan entre partes vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían acordadas por partes independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las partes de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, serán incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.*

*La diferencia, en valor, entre el beneficio obtenido por partes vinculadas y el beneficio que habrían obtenido partes independientes en las operaciones a que hace referencia este artículo, se imputará al ejercicio fiscal en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas”.*

Cuando las empresas vinculadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras, resultando necesario que los beneficios de estas empresas puedan ser ajustados de conformidad a lo dispuesto en el artículo antes citado, para corregir las distorsiones y asegurar de este modo que se cumpla con el principio de plena competencia; de manera que los precios se encuentren a la distancia de un brazo (Arm's Length), con el fin de preservar los derechos del Fisco Nacional.

#### **4. Declaración Informativa**

La declaración informativa de las operaciones celebradas con partes vinculadas en el extranjero, tiene una importancia más allá del cumplimiento del deber formal dispuesto en el artículo 168<sup>6</sup> de LISLR de 2007 y artículo 1<sup>7</sup> de la Providencia Administrativa N° SNAT-2003-2424 de febrero de 2004. La declaración informativa de operaciones efectuadas con partes vinculadas en el extranjero (Forma PT-99) y sus anexos, deben estar elaborados siguiendo las instrucciones que forman parte integral de la referida Providencia, en concordancia con la documentación comprobatoria requerida en el artículo 169 de ley en cuestión, puesto que de no tomar en cuenta los resultados de los

6 Artículo 168 LISLR: Las operaciones entre partes vinculadas efectuadas en el ejercicio fiscal, deberán ser informadas a la Administración Tributaria mediante una declaración informativa, que deberá presentarse en el mes de junio siguiente a la fecha del cierre del ejercicio fiscal, en los términos que fije la Administración Tributaria a través de la providencia respectiva.

7 Artículo 1.- Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen operaciones con partes vinculadas en el extranjero, deberán presentar, en el mes de junio siguiente al cierre de su ejercicio fiscal, la “Declaración Informativa de Operaciones Efectuadas con Partes Vinculadas en el Extranjero” siguiendo las “Instrucciones para la Elaboración de la Declaración Informativa de Operaciones Efectuadas con partes Vinculadas en el Extranjero” (Forma PT-99) y sus Anexos “A”, “B”, “C”, “D” y “E”, los cuales forman parte integrante de esta Providencia. Los contribuyentes que tengan un ejercicio fiscal distinto del año civil, deberán presentar la declaración a que se contrae el encabezamiento de este artículo, dentro de los seis (06) meses siguientes al cierre de su ejercicio fiscal.

análisis del cálculo de los precios de transferencia, puede incurrirse en diferencias entre la información declarada y los datos resultantes del análisis de precios de transferencia. En especial, debe tenerse cuidado con el llenado del Anexo-A de la Forma PT-99, puesto que la información de este anexo debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 131<sup>8</sup> de la LISLR, en relación a que las operaciones o transacciones deben evaluarse de forma individual; dado que estamos en presencia de un régimen de precios de transferencia que se aplica para operaciones efectuadas entre empresas vinculadas ubicadas fuera del territorio nacional; es decir, que también deben considerarse reagrupar las operaciones por país de destino o de procedencia según corresponda. Un ejemplo se puede representar de la siguiente manera:

No. DE DECLARACION (PARA SOLO LA ORIGINAL RECEPTORA): <sup>1</sup>										FOLIO: <sup>2</sup> DE: <sup>3</sup>																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
ANEXO A - FORMA PT-99 DETALLE DE OPERACIONES EFECTUADAS CON PARTES VINCULADAS																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																															
RIF: J4002945-3				CÓDIGO DE LA REGIÓN: 3																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
EJERCICIO FISCAL: 6 / / al 7 / /				INDIQUE SI ESTE ANEXO ES SUSTITUTIVO SI/NO: 6				SENTADA (SUSTITUTIVA INDIQUE LOS SIGUIENTES DATOS DE LA DECLARACION PRESENTADA ORIGINALMENTE: No. DE DECLARACION: 6 FECHA DE PRESENTACION: 10 / /																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">10 No. De Operación</th> <th rowspan="2">11 Tipo de Operación</th> <th rowspan="2">Operación</th> <th colspan="2">12 Fecha de operación</th> <th rowspan="2">14 Tipo de Cambio</th> <th rowspan="2">15 Tipo de Moneda</th> <th rowspan="2">16 Monto de la Operación (Bs.)</th> <th rowspan="2">17 Código Del país</th> <th rowspan="2">18 Nombre, Denominación o Razón Social Del parte vinculada</th> <th rowspan="2">19 Código Vinculación</th> <th rowspan="2">20 Código del Medio</th> <th colspan="2">21 Unidad de medida</th> <th rowspan="2">22 Margen obtenido (U. Bruta / U. Operativa)</th> <th rowspan="2">23 Porcentaje obtenido en la operación</th> </tr> <tr> <th>Desde</th> <th>Hasta</th> <th>Utilidad</th> <th>Pérdida</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>01</td><td>Ingresos netos por ventas de inventarios producidos</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>2.298.900</td><td>2491</td><td>Automotriz, USA</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>3%</td></tr> <tr><td>2</td><td>02</td><td>Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>538.000</td><td>2491</td><td>Automotriz, USA</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>5%</td></tr> <tr><td>3</td><td>02</td><td>Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>24.842.000</td><td>2113</td><td>Automotriz, Chile</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>2%</td></tr> <tr><td>4</td><td>02</td><td>Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>542.000</td><td>1053</td><td>Automotriz, Brasil</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>5%</td></tr> <tr><td>5</td><td>03</td><td>Ingresos por prestación de servicios</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>8.500</td><td>2113</td><td>Automotriz, Chile</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>6</td><td>08</td><td>Ingresos por regalías</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>5.250.000</td><td>1693</td><td>Automotriz, Colombia</td><td>A5 (4)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>7</td><td>10</td><td>Ingresos por intereses</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>221.832</td><td>5863</td><td>Automotriz, Paraguay</td><td>(3)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>8</td><td>13</td><td>Venta de activos fijos</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>7.300.000</td><td>2491</td><td>Automotriz, USA</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>9</td><td>15</td><td>Compra neta de inventarios para producción</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>12.703.000</td><td>2491</td><td>Automotriz, USA</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>4%</td></tr> <tr><td>10</td><td>15</td><td>Compra neta de inventarios para la producción</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>25.725.000</td><td>4931</td><td>Automotriz, México</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>1,5%</td></tr> <tr><td>11</td><td>16</td><td>Compra neta de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>13.671.000</td><td>2113</td><td>Automotriz, Chile</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>4%</td></tr> <tr><td>12</td><td>16</td><td>Compra neta de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>12.163.000</td><td>1053</td><td>Automotriz, Brasil</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>3%</td></tr> <tr><td>13</td><td>16</td><td>Compra neta de inventarios para distribución</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>1.995.000</td><td>3893</td><td>Automotriz, Perú</td><td>A2 (1)</td><td>MNT (2)</td><td>X</td><td></td><td>O</td><td>3%</td></tr> <tr><td>14</td><td>17</td><td>Compra de activos fijos</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>13.671.000</td><td>1053</td><td>Automotriz, Brasil</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>15</td><td>18</td><td>Pago de regalías</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>2.163.000</td><td>4931</td><td>Automotriz, México</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>16</td><td>19</td><td>Pago de asistencia técnica</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>2.689.000</td><td>1693</td><td>Automotriz, Colombia</td><td>A5 (4)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>17</td><td>20</td><td>Pago de honorarios</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>1.191.000</td><td>3893</td><td>Automotriz, Perú</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>18</td><td>21</td><td>Pago de arrendamientos</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>995.000</td><td>2113</td><td>Automotriz, Chile</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>19</td><td>23</td><td>Pago de publicidad</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>4.375.000</td><td>2491</td><td>Automotriz, USA</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>20</td><td>25</td><td>Pago por otros servicios prestados</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>575.000</td><td>2113</td><td>Automotriz, Chile</td><td>A2 (1)</td><td></td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>21</td><td>27</td><td>Pago de comisiones</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USD</td><td>680.000</td><td>4931</td><td>Automotriz, México</td><td>A2 (1)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> <tr><td>22</td><td>28</td><td>Pago de intereses</td><td>01/01/2012</td><td>31/12/2012</td><td>4.3</td><td>USA</td><td>110.000</td><td>1693</td><td>Automotriz, Colombia</td><td>A5 (4)</td><td>CLP</td><td>NA</td><td>NA</td><td>NA</td><td></td></tr> </tbody> </table>												10 No. De Operación	11 Tipo de Operación	Operación	12 Fecha de operación		14 Tipo de Cambio	15 Tipo de Moneda	16 Monto de la Operación (Bs.)	17 Código Del país	18 Nombre, Denominación o Razón Social Del parte vinculada	19 Código Vinculación	20 Código del Medio	21 Unidad de medida		22 Margen obtenido (U. Bruta / U. Operativa)	23 Porcentaje obtenido en la operación	Desde	Hasta	Utilidad	Pérdida	1	01	Ingresos netos por ventas de inventarios producidos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.298.900	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%	2	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	538.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	5%	3	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	24.842.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	MNT (2)	X		O	2%	4	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	542.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	MNT (2)	X		O	5%	5	03	Ingresos por prestación de servicios	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	8.500	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		6	08	Ingresos por regalías	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	5.250.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA		7	10	Ingresos por intereses	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	221.832	5863	Automotriz, Paraguay	(3)	CLP	NA	NA	NA		8	13	Venta de activos fijos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	7.300.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		9	15	Compra neta de inventarios para producción	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	12.703.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	4%	10	15	Compra neta de inventarios para la producción	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	25.725.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	MNT (2)	X		O	1,5%	11	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	13.671.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	MNT (2)	X		O	4%	12	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	12.163.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%	13	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	1.995.000	3893	Automotriz, Perú	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%	14	17	Compra de activos fijos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	13.671.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		15	18	Pago de regalías	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.163.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		16	19	Pago de asistencia técnica	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.689.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA		17	20	Pago de honorarios	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	1.191.000	3893	Automotriz, Perú	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		18	21	Pago de arrendamientos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	995.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		19	23	Pago de publicidad	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	4.375.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		20	25	Pago por otros servicios prestados	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	575.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)		NA	NA	NA		21	27	Pago de comisiones	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	680.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA		22	28	Pago de intereses	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USA	110.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA	
10 No. De Operación	11 Tipo de Operación	Operación	12 Fecha de operación		14 Tipo de Cambio	15 Tipo de Moneda	16 Monto de la Operación (Bs.)	17 Código Del país	18 Nombre, Denominación o Razón Social Del parte vinculada	19 Código Vinculación	20 Código del Medio				21 Unidad de medida									22 Margen obtenido (U. Bruta / U. Operativa)	23 Porcentaje obtenido en la operación																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
			Desde	Hasta								Utilidad	Pérdida																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
1	01	Ingresos netos por ventas de inventarios producidos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.298.900	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
2	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	538.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	5%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
3	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	24.842.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	MNT (2)	X		O	2%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
4	02	Ingresos netos por ventas de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	542.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	MNT (2)	X		O	5%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
5	03	Ingresos por prestación de servicios	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	8.500	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
6	08	Ingresos por regalías	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	5.250.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
7	10	Ingresos por intereses	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	221.832	5863	Automotriz, Paraguay	(3)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
8	13	Venta de activos fijos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	7.300.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
9	15	Compra neta de inventarios para producción	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	12.703.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	MNT (2)	X		O	4%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
10	15	Compra neta de inventarios para la producción	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	25.725.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	MNT (2)	X		O	1,5%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
11	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	13.671.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	MNT (2)	X		O	4%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
12	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	12.163.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
13	16	Compra neta de inventarios para distribución	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	1.995.000	3893	Automotriz, Perú	A2 (1)	MNT (2)	X		O	3%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
14	17	Compra de activos fijos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	13.671.000	1053	Automotriz, Brasil	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
15	18	Pago de regalías	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.163.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
16	19	Pago de asistencia técnica	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	2.689.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
17	20	Pago de honorarios	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	1.191.000	3893	Automotriz, Perú	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
18	21	Pago de arrendamientos	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	995.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
19	23	Pago de publicidad	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	4.375.000	2491	Automotriz, USA	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
20	25	Pago por otros servicios prestados	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	575.000	2113	Automotriz, Chile	A2 (1)		NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
21	27	Pago de comisiones	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USD	680.000	4931	Automotriz, México	A2 (1)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	
22	28	Pago de intereses	01/01/2012	31/12/2012	4.3	USA	110.000	1693	Automotriz, Colombia	A5 (4)	CLP	NA	NA	NA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																	

8 Artículo 131 LISLR.- La determinación del valor que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comerciales de bienes o servicios que fueron efectuadas entre partes vinculadas, se realizará transacción por transacción.....

Sin embargo, el contribuyente, puede optar por llenar el Anexo A como lo considere, pero siempre apegado a lo dispuesto en el artículo 112 y 131 de LISLR, como se ha señalado anteriormente. En relación a los otros anexos, dependerá de la actividad económica del contribuyente, sin embargo la información para el llenado de los Anexo B y E, atienden a el resultado contable y financiero de la empresa.

Otra cuestión elemental, pero no menos importante, resulta la conservación de la Declaración Informativa (Forma PT-99), presentada ante la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, quien debe constatar que dicha declaración contenga los datos en relación; al numero, fecha y sello de la recepción, que de fé de la presentación de la declaración. Por que, a diferencia del resto de las declaraciones exigidas por la Administración Tributaria, la Forma PT-99, es recibida por cada Gerencia Regional y posteriormente enviada a la División de Precios de Transferencia y Acuerdos anticipados, adscripta a la Gerencia de Fiscalización (Intendencia de tributos internos) por medios manuales. En la actualidad, la Administración Tributaria no cuenta con un sistema automatizado para la presentación de esta declaración, sin embargo, se espera que a corto plazo esta limitación sea solucionada.

## **5. Documentación Comprobatorio y el Estudio de Precios de Transferencia**

Una de las inquietudes a raíz de las “Fiscalizaciones” por parte de la Administración Tributaria de nuestro país, versa sobre la realización de un Estudio de Precios de Transferencia para respaldar las operaciones celebradas entre partes vinculadas y la documentación a la que hace referencia el artículo 169 de la LISLR (información a conservar por el contribuyente) creando mucha confusión, o complicando a un mas la comprobación de las operaciones al valor Arm’s Length.

Sin duda, que un buen estudio de precios de transferencia cumplirá de sobra con lo que solicita el artículo 169 como documentación comprobatoria. No obstante, un estudio de precios de transferencia conceptualmente es mucho más que la simple documentación comprobatoria y además puede tener variantes. En otras palabras, no es lo mismo el estudio de precios de transferencia, que la documentación comprobatoria que la Ley obliga a conservar.

### **Algunas Diferencias**

La documentación comprobatoria del artículo 169 en términos sustantivos (de un objeto físico) es por definición algo histórico e inmutable, que debe ser conservada con relación a hechos pasados. Por su parte, un estudio de precios de transferencia es dinámico y dialéctico, que puede ser llevado a cabo con un enfoque determinístico a priori o bien con un carácter confirmatorio a posteriori,

en campos disciplinarios diferentes y con propósitos distintos al del cumplimiento fiscal en materia de impuesto sobre la renta al que necesariamente se refiere la disposición confrontada del artículo 169 in comento.

Para hacer un estudio de precios de transferencia no existen reglas jurídicas, ni directrices gubernamentales, ni siquiera libros o doctrina. El cómo se hace un estudio, es de alguna forma “tecnología de las firmas”, que en Venezuela la Administración Tributaria la toma como parte de la documentación e información solicitada de conformidad con lo dispuesto en la LISLR (artículo 169), la forma de conservación de la documentación debe dejarse al arbitrio del contribuyente, puede elegir almacenar documentos relevantes en forma original o compilarlos en forma de libro, como lo disponen las Directrices de la O.C.D.E en su punto 5.5 del Capítulo V, pero en ningún caso la LISLR, contempla la obligatoriedad de elaborar un Estudio de Precios de Transferencia, para demostrar el cálculo de los precios de transferencia y por ende el cumplimiento de principio de plena competencia.

### **5.1. El “Estudio de Precios de Transferencia”**

En la práctica profesional en Venezuela (y seguramente en muchos países de Latinoamérica), existe una confusión entre lo que es un “Estudio de Precios de Transferencia” y lo que es “El Set de Documentación Comprobatoria” que la Ley obliga a conservar en ciertos casos.

En Venezuela para cumplir con el mandato legal genérico de respecto al paradigma de arm's length, es de común aceptación que los contribuyentes presenten la documentación comprobatoria en forma de “un estudio de precios de transferencia”.

Sin embargo, la documentación que se solicita a los contribuyentes en curso de una fiscalización o investigación sobre precios de transferencia, son los que permiten orientar a los contribuyentes a identificar la documentación que resulta mas útil para demostrar que sus operaciones cumplen con el principio de plena competencia y así proporcionar una adecuada información que facilite el control por parte de la Administración Tributaria.

Para conocer cuales documentos son requeridos por la Administración Tributaria, en el marco de lo dispuesto en el artículo 169 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta vigente, se presenta una lista de la información a conservar por el contribuyente, la cual debe analizarse en forma integral y de acuerdo a la metodología que se desarrolla en los distintos artículos del Capítulo III. Es por ello que en adelante se describen en forma detallada la información que debe conservar el contribuyente y concatenar el lo posible cada una de los requerimientos del artículo que se desarrolla a continuación.

#### **Artículo 169 LISLR**

*La documentación e información relaciona al cálculo de los precios*

*de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservados por el contribuyente durante el lapso previsto en la Ley, debidamente traducidos al idioma castellano, si fuere el caso.*

**Del encabezamiento del artículo, se desprenden varios aspectos**

1. Que la documentación e información es la utilizada en el cálculo de los precios de transferencia de las operaciones incluidas en la declaración informativa en el formulario (Forma PT-99), del ejercicio fiscal según corresponda.
2. Que debe ser conservada según lo establezca la ley, entonces se debe tener presente, los lapsos dispuestos en Código Orgánico Tributario<sup>9</sup>.
3. Que aun cuando se trate de un tema que es un aspecto de la fiscalidad internacional, la documentación debe presentarse en el idioma<sup>10</sup> y moneda oficial<sup>11</sup>.
4. Que queda claro, que la documentación e información debe estar en posesión del contribuyente antes de la elaboración de la declaración informativa, toda vez, que de su análisis se obtienen los datos requeridos en las instrucciones, formularios y anexos que forma parte integral de Providencia Administrativa N° SNAT-2003-2424, de lo cual se desprende la presunción de que la declaración y análisis son concurrentes ante una solicitud de la Administración Tributaria, por aquello que si he informado de las operaciones con parte vinculadas en el extranjero en una declaración jurada, queda entendido por parte del legislador que la documentación comprobatoria es conservada para demostrar el cálculo de los precios de transferencia y por ende verificar el cumplimiento del principio de plena competencia de las operaciones informadas en la respectiva declaración jurada.
5. Que la información a conservar, no se limita a la información de cada uno de los literales, sino que la Administración Tributaria puede solicitar cualquier información que considere necesaria con el fin de comprobar la correcta determinación de los precios de transferencia, por ejemplo, bien se puede utilizar la información contenida en los libros de compras y ventas establecidos en la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto a los documentos e información a conservar, el legislador relaciono la información necesaria para demostrar el cálculo de los precios de transferencia, sin embargo resulta útil dividir, cual solicitud se corresponde con información y cual a documentos, por aquello que existe información solicitada en el artículo 169, que a los efectos de su correcta interpretación debemos

<sup>9</sup> Artículo 55 y 56 del Código Orgánico Tributario.

<sup>10</sup> Artículo 9 Constitución Nacional. El idioma oficial es el castellano).

<sup>11</sup> Artículo 318 Constitución Nacional. La unidad monetaria de la Republica Bolivariana de Venezuela es el bolívar.

entender que la ley resulta su propio interprete, toda vez, que en el mismo Capítulo III se encuentra las razones explícitas de lo que se debe conservar como documento o información comprobatoria, además se pueden utilizar otros normas de la misma LISLR y/o de las providencias, así como también aplicar las normas del derecho común. A continuación, se presente una descripción analítica de los literales que se relacionan a continuación:

- Lista de activos fijos usados en la producción de la renta agrupados por concepto, incluyendo los métodos utilizados en la depreciación, costos históricos y la implicación financiera y contable de la desincorporación de los mismos, así como también, los documentos que soporten la adquisición de dichos activos y los documentos que respalden la transacción u operación.

### Artículo 123 de la LISLR

Para determinar las diferencias a que se hace referencia el artículo anterior, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado considerando, entre otros, los siguientes elementos:

#### Literal (a) Artículo 169 LISLR

1. Las características de las operaciones
2. Las funciones o actividades, incluyendo los **activos utilizados en las operaciones**, de cada una de las partes involucradas en la operación.
3. Los términos contractuales.
4. Las circunstancias económicas y,
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relaciones con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

### Artículo 126 de la LISLR

Para identificar y comparar las funciones realizadas se debe analizar **los activos que se emplean**, considerando entre otros, **la clase de activos utilizados** y su naturaleza, antigüedad, valor del mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponible, entre otros.

- Riesgos inherentes a la actividad tales como: **riesgos comerciales, riesgos financieros**, asumidos en: la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes y/o servicios realizados por el sujeto pasivo, que sean o no susceptibles de valoración y/o cuantificación.

## Artículo 127 de la LISLR

### Literal (b) Artículo 169 LISLR

Se tomarán en consideración los riesgos asumidos por las partes a objeto de comparar las funciones llevadas a cabo por las mismas. Los tipos de riesgos a considerar incluyen **los del mercado**, tales como las **fluctuaciones en el precio** de los insumos y de los productos finales; los **riesgos de pérdida** asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, los edificios y los equipos; **riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo**; **riesgos financieros** como los acusados por la variabilidad del **tipo de interés y del cambio de divisas**; **riesgos de créditos** y otros.

- Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; balance general, estados de resultados, estados de movimiento de cuenta de patrimonio y estado de flujo de efectivo

## Artículo 90 de la LISLR

### Literal (g) Artículo 169 LISLR

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

**Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos.**

- Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior, así como también, la documentación relativa a la naturaleza de los activos inmateriales o intangibles, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, derechos de uso de la propiedad inmaterial o intangible, clase de derecho de propiedad, industrial o intelectual, beneficios previsibles, cesión de uso de utilización en contrapartida de cualquier otro bien o servicio, forma de transacción, arrendamiento de instalaciones y equipos.

### Artículo 9 de la Constitución

El idioma oficial es el castellano. Los idiomas indígenas también son de uso oficial para los pueblos indígenas y deben ser respetados en todo el territorio de la República, por constituir patrimonio cultural de la Nación y de la humanidad.

### Literal (h) Artículo 169 LISLR

### Artículo 32 del Código de Comercio

Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios.

### Artículo 185 del Código de Procedimiento Civil

Cuando deban examinarse documentos que no estén extendidos en el idioma castellano, el juez ordenará su traducción por un interprete público...

- método o métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencias, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa.

### Artículo 136 de la LISLR

### Literal (k) Artículo 169 LISLR

La determinación del precio que hubieran pactado partes independientes en las operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos internacionales aceptados: **método del precio comparable no controlado, el método de precio de reventa, el método del costo adicionado, el método de división de beneficios y el método del margen neto transaccional.**

- Información relacionada al control mensual de las entradas, salidas y existencias de bienes; dejando constancia del método utilizado para el control

de los inventarios y la valuación de los mismos.

## Artículo 177 del Reglamento de LISLR

### Literal (n) Artículo 169 LISLR

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar y mantener el domicilio fiscal o establecimiento a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria lo autorice, la siguiente información relativa al **registro detallado de entradas y salidas de mercancía de los inventarios**, mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios.

**Párrafo Único.** La información a que se refiere este artículo podrá ser considerada como anexo de la declaración que se trate.

literales del artículo 169, nos permite efectuar un análisis de las operaciones o transacciones que podemos dividir en dos partes: Análisis funcional-descriptivo y un análisis económico-financiero, resultando fundamental para evaluar los aspectos propios de la comparabilidad, que en fin representa la piedra angular para el cálculo de los precios de transferencia, para cumplir con el Principio Arm's Length.

La información para tan importante análisis de comparabilidad, se obtiene de: (c) Organigrama o esquema organizacional, con sus distintas gerencias, dependencias, divisiones, departamentos, o como elija la empresa denominar su estructura. También corresponde a cualquier empresa desarrollar un manual de las funciones a desempeñar por la parte en prueba. Sin embargo la solicitud por parte de La Administración Tributaria, esta referida al esquema organizacional existente para el año o ejercicio fiscal en el cual se celebraron las operaciones, de manera tal que dicha información permita realizar un análisis de las funciones que se llevan acabo y quienes ejercen tal o cual tarea. (d) En algunos casos el contribuyente se encuentran ante la imposibilidad de suministrar la documentación que no disponen, tal es el caso de la documentación de la que surge el carácter de la vinculación con las empresas que celebren operaciones en un determinado ejercicio, así como tener conocimiento cual es tipo el tipo de negocio, sus principales clientes y acciones en otras empresas, información esta que resulta confidencial para sus competidores, sin embargo, se puede prescindir de tal solicitud, si la contribuyente a incluido dentro de su declaración informativa las operaciones, de la cual se infiere, que se ha reconocido el carácter

vinculante de las empresas involucradas en la operación. (e) Las operaciones realizadas con partes vinculadas, directa o indirectamente, están relacionadas en el Anexo A de la declaración informativa, siempre que este ajustada al análisis individual y atención a la reagrupación por país de destino o de procedencia de los bienes y servicios. Por otra parte los libros de compras y ventas, representan de gran apoyo para identificar fácilmente a las operaciones objeto de análisis de precios de transferencia. (f) Es conveniente conocer el lugar de realización y que actividad desarrolla cada empresa del grupo, con las cuales se celebre operación en el ejercicio fiscal objeto de revisión, puesto que la función y la posición geográfica son parte del análisis funcional que en determinados casos pueden redundar en un ajuste de los precios o márgenes de utilidad de la parte evaluada. (i) Información relacionada a las estrategias comerciales; volumen de operaciones, políticas de créditos, formas de pago, procesos de calidad, certificaciones nacionales e internacionales de productos o servicios, contratos de exclusividad, de garantías, entre otros. (j) La contabilidad de costo representa la información que contiene los costos de producción y costo de las mercancías y/o servicios vendidos, en caso de que proceda, según la actividad económica desarrollada por el contribuyente. (l) Se necesita además evaluar la información financiera y descriptiva de las operaciones que las empresas comparables, la cual se realiza mediante evaluación de los factores determinantes de la comparabilidad, así como del análisis de los estados financieros, por supuesto atendiendo el método aplicable a cada operación u operaciones. (m) El contribuyente puede encontrar limitaciones para conocer, acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes, por lo que la Administración Tributaria puede buscar medios alternativos para conocer los precedentes de otras fiscalizaciones, siempre que la información de alguna manera sea publicada. (ñ) Información relacionada al análisis funcional y cálculo de los precios de transferencia, para lo cual el contribuyente debe considerar toda la información y documentación que en el artículo 169, se han relacionado, como también lo dispuesto en el Capítulo III del Título VII de la LISLR (o) Cualquier información que considere relevante, siendo entre otros: Acuerdos o contratos bilaterales o multilaterales celebrados entre empresas del grupo, capacidad máxima, instalada y ociosa de la planta.

Una vez que el contribuyente maneje las herramientas que exige el legislador, se hará viable que los responsables del análisis de comparabilidad, den resultados que se puedan ajustar al Principio de Plena Competencia.

## 6. Recomendaciones

Reconocer que La Administración Tributaria goza de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los contribuyentes,

con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias.

La ley debe regular de forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto de los derechos de los particulares como las necesidades de Estado para la debida recaudación de los tributos.

Con la práctica de los Precios de Transferencia la idea de la «revisión» constante del conocimiento, combinado esto con el cuestionamiento perpetuo, del avance invisible y del estado de movimiento constante de la realidad.

«Entramparse en detalles técnicos, llegar a ser exageradamente ortodoxos o ser imprudentemente dogmático, siendo enemigos silenciosos en la `practica en la practica de precios de transferencia.

Es recomendable tener la facultad de desapegarse de la letra literal, haciendo uso de la teoría de la voluntad del legislador y de todos los métodos de interpretación jurídica en la practica, debiendo de buena fe hacer lo mejor y mas amplia interpretación de nuestra norma jurídica, en la inteligencia de que en lo conducente lo que veamos en algunos casos «pueda o no ajustarse» al supuesto jurídico o de hecho.

## **7. Conclusiones**

Sin tomar postura sobre cual perspectiva es la mejor (a fin de cuentas son maneras diferentes de ver una misma cosa) aplicar lo establecido en el Capítulo III del Título VII de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 febrero 2007, las Directrices para empresas multinacionales y administraciones tributarias, modificadas en julio de 2010, las Providencias Administrativas N° SNAT-2003-2424 (las instrucciones para el llenado de la declaración informativa) Gaceta Oficial N° 37.879, de fecha de febrero de 2004, N° SNAT/2004/0232 publicada en la Gaceta Oficial N° 37.924 de fecha 26 de abril de 2004, las normas tributarias y en general las normas del derecho común, representan el arma perfecta para «no perderse» y encontrar alternativas de soluciones sensatas y prudentes ante la subjetividad de aplicación de la legislación domestica, la guía internacional y de la doctrina. Sin embargo, haciendo uso de todas estas herramientas, el contribuyente no solo debe tener presente el sistema basado en un conjunto de obligaciones autoaplicativas, sino entender el sistemas basado en la facultad de ajuste por parte de la Administración Tributaria, cuando el contribuyente no se apegue al Paradigma Arm`s Length.

### **Bibliografía**

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de marzo de 2000, y su Enmienda N° 1 en Gaceta Oficial N° 5.908 del 19 de febrero de 2009.
- Código de Comercio Venezolano. Publicado en Gaceta Oficial N° 475 Extraordinario del 21 de diciembre de 1955.
- Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.
- Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aplicable en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, de julio de 2010.
- Herrero Mallol, C. (1999). Precios de Transparencia Internacionales Estudio Tributario y Microeconómico. Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. España.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta (2001). Publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 de la República Bolivariana de Venezuela, del 28 de diciembre de 2001
- Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007). Publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 de la República Bolivariana de Venezuela, del 16 de febrero de 2007.
- Providencia Administrativa N° SNAT-2003-2424. Publicada en Gaceta Oficial N° 37.879, de fecha febrero de 2004.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232. Publicada en Gaceta Oficial N° 37.924 de fecha 26 de abril de 2004.
- Reglamento de Impuesto Sobre La Renta (2003). Publicada en Gaceta Oficial N° 5.662 de la República Bolivariana de Venezuela, del 24 de septiembre de 2003.

## LA EXONERACIÓN TRIBUTARIA

### **José Amando Mejía Betancourt**

Abogado de la UCAB. Doctor de la Universidad de París (II). DSUP en Finanzas Públicas. DSUP en Derecho Administrativo. DSUP en Derecho Comercial. De la Universidad de París (II). Miembro de la Sociedad de Legislación Comparada de París. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Profesor y Coordinador de la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa en la Universidad Metropolitana. Profesor invitado de la UCAT.

---

Recibido: 01-06-13      Aceptado: 02-07-13

Revista Tribûtum N° XXII/2013

ISSN: 1316-2255

91-131

### **Resumen**

Estudio de la exoneración en el Derecho tributario venezolano, como una figura particular sometida indirectamente al principio de la legalidad, de donde deriva su naturaleza jurídica compleja y de cómo constituye un derecho subjetivo del contribuyente. Su régimen jurídico está sometido a unas condiciones de procedencia que garantizan su otorgamiento y estabilidad.

### **Palabras Claves**

Tributario / Beneficios fiscales / Derecho Subjetivo / Sanciones.

### **Abstract**

Study of the exemption in the Venezuelan tax law as a particular figure indirectly subject to the principle of legality, from which it derives its legal nature is complex and as a subjective right of the taxpayer. Its legal system is subject to conditions that ensure its execution origin and stability.

### **Keywords**

Tax / Tax benefits / Law Subjective / Sanctions.

### Sumario

1. Introducción. 2. La teoría general de la exoneración tributaria. A. La exoneración tributaria en el Estado Social. B. La naturaleza jurídica de la exoneración. C. La estructura normativa de la exoneración. D.-Los efectos de la exoneración. 3. El régimen jurídico de la exoneración tributaria. A. El otorgamiento de la exoneración. B. La procedencia de la exoneración. C. La pérdida de la exoneración.- D. La pérdida de la exoneración por incumplimiento de deberes formales. E.-La pérdida de la exoneración y el principio del “non bis in idem”. F. Las sanciones por el disfrute indebido de la exoneración. G. La interpretación de la exoneración. 4. Conclusión.

### Introducción

La exoneración tributaria es una institución frecuentemente utilizada y bien configurada en el Derecho tributario venezolano<sup>1</sup>, la cual constituye un mecanismo de incentivo al servicio de la política económica del Gobierno y por ello tiene un doble carácter en el derecho público: desde la perspectiva del Derecho administrativo se sitúa dentro de la potestad administrativa sobre las iniciativas sociales, particularmente dentro de la actividad administrativa de fomento, y a partir del Derecho tributario se ubica como una categoría entre los diferentes beneficios fiscales que pueden ser acordados al contribuyente por el poder público. Este doble carácter incide en su naturaleza y en el régimen jurídico que la regula: al formar parte de la actividad administrativa de fomento ella crea un verdadero derecho subjetivo para el contribuyente que viene a engrosar su patrimonio jurídico; al ser un incentivo fiscal constituye una excepción al mecanismo normal del tributo que se enlaza con el derecho a disfrutar del beneficio. De ahí que la exoneración configura una situación jurídica compleja para el contribuyente, constituida por un conjunto de derechos, deberes y obligaciones<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Ver: Rosmary Rivera González y Pablo José Pérez Herrera. “*Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*”. En: *Tribútum*. N° XIX. UCAT. San Cristóbal. 2010. Pág. 213.

<sup>2</sup> Fernando Garrido Falla. “*Tratado de Derecho Administrativo*”. Volumen I. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1982. Pág. 473. Quien ve el problema del acto administrativo complejo, “que se produce por la intervención de dos o más órganos administrativos”. Y, Eduardo García de Enterría -Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 34. Quien ve el problema como una «situación jurídica compleja» del administrado.

El estudio de la exoneración tiene un interés económico particular, dado su uso generalizado y frecuente como parte de la política fiscal del Estado y al formar parte de los llamados incentivos fiscales que en la doctrina francesa se denominan “gastos fiscales”<sup>3</sup>, los cuales constituyen uno de los ejes de la política económica y social del Estado<sup>4</sup>. Y desde una perspectiva estrictamente jurídica también vale la pena su estudio por los interesantes problemas de orden constitucional que plantea, sobre todo en el caso venezolano donde la exoneración no responde directamente al principio de la legalidad sino que es acordada por el Gobierno, lo que incide en los principios constitucionales de la legalidad, de generalidad y de justicia tributaria.

En primer lugar, la exoneración plantea un problema muy atractivo en relación al principio universal de la legalidad tributaria que exige que solo por ley se otorguen este tipo de beneficios, y tomando en cuenta que en la Constitución no se ha previsto de manera expresa la potestad del Ejecutivo Nacional de otorgar exoneraciones<sup>5</sup>, sino que ha sido a través del Código Orgánico Tributario (COT) que se ha creado la potestad administrativa de otorgar exoneraciones<sup>6</sup>. En el derecho comparado, por ejemplo en el Derecho tributario español, está prevista como figura legal solamente la exención y no existe el concepto de que por vía reglamentaria se puedan acordar exoneraciones; precisamente por la relevancia que tiene en el sistema jurídico fiscal el principio de la legalidad, “de ahí que las normas de exención tengan el rango de legales”<sup>7</sup>. Mientras que en nuestro derecho tributario está prevista la potestad del Poder Ejecutivo de otorgar exoneraciones impositivas pero en el Código Orgánico Tributario que es una norma de rango legal, lo que pone en duda su constitucionalidad<sup>8</sup>.

Aunque no se cuestiona en nuestro Derecho Tributario Constitucional la tradicional potestad del Poder Ejecutivo de otorgar exoneraciones que el COT establece y ratifica expresamente como posibilidad, sin embargo es válida y necesaria la reflexión sobre la existencia de esta notable excepción y de esta interferencia del Poder Ejecutivo en el principio constitucional de la legalidad tributaria, al reconocerse la posibilidad que por vía del poder reglamentario se pueda alterar la definición y fijación legal de los elementos integradores del tributo. De manera que está planteada la discusión sobre esta obstrucción o

3 P.M. Gaudemet. – J. Molinier. *Finances Publiques*. Tome 2. Montchrestien. París. 1997. Pág. 85. Significa tomar en cuenta el costo que tienen las exoneraciones para el Estado.

4 Bernard Catagné de. “*La politique fiscale*”. P.U.F. “Que sais-je?”. París. 2008.

5 En efecto el Art. 317 constitucional señala que «no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes».

6 COT. Art. 3. “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias”: ... n° 3. “Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales”.

7 Matías Cortés. “*Ordenamiento Tributario Español*”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 327.

8 Hasta donde conocemos no se ha planteado la inconstitucionalidad del Art. 3, n° 3, del COT que establece el mecanismo legal de la exoneración.

excepción del principio de la legalidad tributaria en nuestro Derecho lo que justifica estudiar el tema.

La doctrina venezolana ha resaltado este aspecto al observar que el legislador duda de la constitucionalidad de este dispositivo, cuando señala que “la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta ocurrida en el año 1991, eliminó el incentivo de las exoneraciones dejando sólo las exenciones y rebajas de impuesto como mecanismo de política fiscal para el desarrollo regional o sectorial del Estado. Esta Ley de 1999 retoma las exoneraciones y otorga la posibilidad para que el Ejecutivo Nacional dentro de los supuestos fijados por la Ley, dicte las normas que desarrollen la dispensa total o parcial del Tributo”<sup>9</sup>.

En segundo lugar, la exoneración plantea también un problema muy interesante en relación al principio de la generalidad tributaria. La doctrina comparada señala, que “las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio de generalidad y sus fundamentos o motivos se deben buscar en la política fiscal y no en el derecho tributario”<sup>10</sup>. Esto significa que debe haber una razón jurídico constitucional que fundamente y justifique la exoneración, es decir, que la exoneración (al igual que la exención) constituye una institución de orden constitucional en la medida que se fundamenta en los principios constitucionales de la política fiscal, y por ello debe tener su razón de ser en el orden constitucional que hace que se acepte a pesar de constituir una alteración importante del principio de generalidad<sup>11</sup>.

El concepto del beneficio fiscal está predeterminado en la Constitución como una excepción a la generalidad del tributo, lo cual pone de manifiesto que la exoneración constituye un instrumento de la política fiscal y responde por lo tanto a los fines de ella, lo que explica que como institución se integra al complejo normativo del Derecho constitucional y administrativo de la intervención económica y forma parte de él. Por lo que el intérprete debe apreciarla no solo en su estricta dimensión tributaria, sino que por mandato constitucional debe considerarla como una herramienta de la política fiscal y económica del Estado<sup>12</sup>, de manera que su naturaleza jurídica no es estrictamente tributaria, sino que es un mecanismo tributario al servicio de otros fines extra fiscales y comparte en consecuencia los elementos jurídicos que configuran la política social y económica del Estado.

9 Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 72.

10 Héctor B. Villegas. “Curso DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Buenos Aires. Depalma. 1975. Pág. 252.

11 José Rafael Belisario Rincón. “Los beneficios fiscales en el Impuesto Sobre la Renta Venezolano”. En: “60 años de Imposición a la Renta en Venezuela”. AVDT. Caracas. 2003. Pág. 587.

12 Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 71.

Estas reflexiones sobre la exoneración tributaria además de teóricas tienen una aplicación práctica, pues sirven para explicar y darle cobertura a la preocupación sobre algunos de los problemas que en la realidad de los hechos ha suscitado su uso, como veremos más adelante con detalle, por ejemplo, en relación a las causas de pérdida del beneficio de la exoneración por razones ajenas a las condiciones de procedencia para su disfrute, cuando la Administración Tributaria en los últimos tiempos ha procedido a emitir actos administrativos que declaran “la pérdida de la exoneración”, como si se tratara de sanciones tributarias por incumplimiento de deberes formales. En estos casos, además, hay dudas sobre los motivos de lo que la Administración Tributaria llama “la pérdida de la exoneración”, de cómo debe proceder y cuáles son las consecuencias para el contribuyente.

## 1. La teoría general de la exoneración tributaria

Los beneficios fiscales de los cuales forma parte la exoneración tributaria es una institución estrechamente vinculada a la actividad de fomento que realiza la Administración pública, de tal manera que las medidas y actividades administrativas de fomento comprenden a los beneficios fiscales, que constituyen el conjunto de instrumentos jurídicos de naturaleza tributaria que otorgan un provecho, una utilidad o una ventaja al contribuyente. Ellos se inscriben dentro del campo más amplio de los incentivos económicos que integran el conjunto de instrumentos jurídicos y económicos concebidos para estimular y fomentar la actividad económica, lo que permite entender sin mayor problema que los beneficios fiscales son incentivos económicos de naturaleza tributaria. Nuestra Constitución los denomina “incentivos fiscales”<sup>13</sup> y el Código Orgánico Tributario los denomina “beneficios o incentivos fiscales”<sup>14</sup>. Es interesante como estas normas se refieren al concepto “fiscal” en lugar de la noción «tributaria», lo cual explica que el legislador los ubica dentro del margen amplio de la finanzas públicas y no encuadrados estrechamente en lo “tributario”. De ahí que son mecanismos de la política fiscal lo que como característica domina su naturaleza y su régimen jurídico, como hemos dicho, y permite su mejor comprensión al tratarse de un instrumento técnico tributario al servicio de la política fiscal y económica del Estado.

Los beneficios fiscales se pueden colocar dentro de la estructura del impuesto o del tributo “como medidas de pura técnica fiscal”, o como la exoneración fuera de ella “como medidas que persiguen un objetivo de política económica”.<sup>15</sup> En el caso de la exoneración, al tratarse de una dispensa de pago total o parcial del monto de la deuda tributaria<sup>16</sup>, constituye una medida situada fuera de la estructura del tributo, mientras que otros beneficios como por ejemplo las rebajas

13 Constitución. Art. 317.

14 COT. Art. 3 n° 3.

15 Bernard Catagnè de. “*La politique fiscale*”. P.U.F. “Que sais-je?”. Paris. 2008. Pág. 70.

16 COT. Art. 73.

o reconocimientos de determinados gastos, se encuentran dentro de la base imponible, es decir, incorporados a la estructura técnica impositiva de la base imponible. Cuando se establece un beneficio fiscal, como una exoneración por ejemplo, se modifica el régimen jurídico general del tributo y se crea un régimen especial y de excepción al cumplimiento normal de la obligación tributaria.

Ahora bien, esta institución al inscribirse dentro de la política económica es la expresión de un objetivo no fiscal de la tributación que afecta el monto de la recaudación fiscal y, en este caso, el instrumento tributario es utilizado con un objetivo diferente al de proveer recursos para atender las cargas públicas. Más que proporcionar recursos a la recaudación, se considera que el dinero que deja de percibir el Fisco el contribuyente lo debe emplear y utilizar en determinados objetivos establecidos en la política fiscal que se consideran relevantes al interés público<sup>17</sup>. Por ello la doctrina fiscal francesa denomina al conjunto de beneficios fiscales como “gastos fiscales”, porque son recursos que deja de percibir el Fisco<sup>18</sup>.

Todas estas consideraciones explican que su régimen jurídico sea necesariamente complejo, al acomodarse como una excepción del régimen tributario general y mezclarse con el régimen administrativo aplicable a la actividad de fomento de la Administración.

#### A. La exoneración tributaria en el Estado Social

La actividad que realiza la Administración Pública siguiendo la famosa trilogía de Jordana de Pozas se divide en tres tipos: la actividad de coacción, de prestación de servicios públicos y de fomento. Esta última el propio Jordana de Pozas la definió como “la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción o crear servicios públicos”<sup>19</sup>. El profesor Garrido Falla ofrece la siguiente definición: “Aquella actividad administrativa que se dirige a satisfacer indirectamente ciertas necesidades de carácter público protegiendo o promoviendo, sin emplear la coacción, las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente la satisfacen”<sup>20</sup>. De manera que la exoneración tributaria como beneficio fiscal constituye una técnica administrativa de fomento y de apoyo a la política fiscal y económica del Estado,

<sup>17</sup> Por ejemplo, el Decreto nº 2094 de 6-11-2002 publicado en la Gaceta Oficial nº 37.576 de 22-11-2002, que establece una exoneración de ISR, señala en el artículo 7 que una vez otorgado el beneficio el contribuyente exonerado deberá «destinar el cien por ciento (100%) del monto del impuesto que le hubiere correspondido pagar, en el ejercicio siguiente a aquel en que se generó la renta exonerada, a cualquiera de las siguientes inversiones...».

<sup>18</sup> P.M. Gaudemet. – J. Molinier. *Finances Publiques*. Tome 2. Montchrestien. París. 1997. Pág. 85.

<sup>19</sup> Ver: Fernando Garrido Falla. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1983. Pág. 303.

<sup>20</sup> Fernando Garrido Falla. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1983. Pág. 306.

pues se entiende que con ella se busca la satisfacción de un interés general y para alcanzar un fin de utilidad pública, donde se busca estimular a los contribuyentes para que cooperen con la satisfacción de una necesidad pública<sup>21</sup>. Todas las técnicas operativas que utiliza la Administración para realizar la actividad de fomento entre las cuales se incluye la exoneración tributaria, se inscriben en el concepto constitucional del “Estado social de nuestros días” que “se preocupa de montar un sistema de servicios públicos capaz de satisfacer con sus prestaciones las necesidades que actualmente se sienten como públicas”<sup>22</sup>.

De manera que hay un verdadero engarce de la técnica de la exoneración tributaria con las técnicas de la actividad administrativa de fomento propias del Estado Social. Se configura una nueva postura de la figura tributaria de la exoneración en el Estado Social distinta a la que tenía en el Estado liberal abstencionista, lo que es un reflejo concreto de la evolución del Derecho tributario al pasar de ser un Derecho del Estado liberal a un Derecho del Estado social. En el Estado liberal la exoneración tributaria se fundamentaba en sus rasgos propiamente abstencionistas, y por ello se la visualizaba en sus aspectos de favor propiamente financieros de no gravar determinadas actividades de los particulares; esa concepción ha cambiado y ahora se entiende de otra manera asociada a la intervención económica y social del Estado. Así, “el Estado de nuestros días se caracteriza asimismo por un notable incremento de la utilización de las técnicas de fomento”, que evidencia “la mayor interconexión entre los fines de interés público y las actividades de ciertas empresas privadas lo que convierte a éstas en objeto obligado de la acción de fomento”<sup>23</sup>.

## B. La naturaleza jurídica de la exoneración

Para comprender la esencia y las propiedades jurídicas características de la exoneración debemos observar, en primer lugar, que la Constitución la considera un “incentivo fiscal”<sup>24</sup>, lo que también es recogido en el COT como un “beneficio o incentivo”<sup>25</sup> que se ofrece a un grupo de contribuyentes o sector de la economía, con el fin de mejorar la producción, aumentar el rendimiento económico y otros objetivos de la política fiscal como lo establece, por ejemplo, la Ley de Impuesto Sobre la Renta<sup>26</sup>.

21 Andrés Eduardo Bazó Pisani. “Incentivos fiscales y otras políticas tributarias ofrecidas por países en desarrollo. ¿Atraen inversión extranjera o desestabilizan la economía?”. En: “Temas de Actualidad Tributaria”. “Libro homenaje a Jaime Parra Pérez”. Academia de Ciencias Políticas y sociales - AVDT. Caracas. 2009. Pág. 151.

22 Fernando Garrido Falla. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1983. Pág. 305.

23 Fernando Garrido Falla. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1983. Pág. 311.

24 Constitución. Art. 317.

25 COT. Art. 5.

26 Ley de ISR. Art. 197.

La exoneración como “incentivo” constituye un compromiso para el Ejecutivo Nacional que lo ofrece y le genera responsabilidades<sup>27</sup>, es decir, como incentivo constituye un instrumento de la actividad de fomento de la administración y por tanto un compromiso y una responsabilidad para la Administración. Por ello, el Código Orgánico Tributario garantiza la “generalidad de la exoneración”, así como, y sobre todo, la “estabilidad de la exoneración” al señalarle un “plazo cierto” de cinco años de duración<sup>28</sup>, el cual debe ser respetado aún en caso de que la exoneración sea derogada o modificada<sup>29</sup>.

Cuando el Código Orgánico Tributario trata a la exoneración tributaria como un “beneficio fiscal”<sup>30</sup>, a manera de una figura de perspectiva tributaria y en el mismo sentido de la Constitución que la trata de “incentivo”, la orienta para que el contribuyente reciba un derecho, un provecho atribuido por ley y que le pertenece, un derecho a beneficiarse de la dispensa del pago del impuesto exonerado. De ahí la naturaleza de la exoneración tributaria como un derecho subjetivo del contribuyente, que pasa a formar parte de su patrimonio jurídico, lo cual es reconocido por la Ley tributaria como por ejemplo en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que le da a la exoneración tributaria el carácter de beneficio fiscal integrado en la política tributaria. En la doctrina francesa se plantean dos posiciones en relación a este tipo de instrumentos, una que señala que se trata de una “fiscalidad condicionada y no contractual”, y otra que ve en ellos como un caso de cuasi-contratos y de verdaderos contratos<sup>31</sup>.

La relación jurídica derivada de la exoneración incide también en su naturaleza jurídica. Al ser la exoneración considerada como un “incentivo fiscal” por la Constitución y un beneficio o incentivo por la Ley Tributaria, la situación jurídica del contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria, de conformidad con la doctrina jurídica mas autorizada, constituye una situación jurídica compleja en la cual el contribuyente tiene y detenta un verdadero, típico y auténtico derecho subjetivo. “Esta figura se construye sobre el reconocimiento por el Derecho de un poder a favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos, imponiéndoles obligaciones y deberes, en su interés propio, reconocimiento que implica la tutela judicial de dicha posición”<sup>32</sup>. La figura del derecho subjetivo resulta pues claramente aplicable al derecho tributario, tanto a favor de la Administración Tributaria como del contribuyente, el cual puede ser titular de derechos subjetivos frente a la Administración Tributaria, en el ejemplo típico del otorgamiento de incentivos y

27 Luis A. Ortiz Álvarez. «La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública». EJV. Caracas. 1995. Pág. 550.

28 Hay que diferenciar entre la vigencia del Decreto que establece la exoneración y la duración del beneficio. La Administración tributaria está confundiendo estos conceptos y haciendo reparos a los contribuyentes exonerados.

29 COT. Art. 77.

30 COT. Arts. 3,4,74,75,77.

31 Michel Fleuriot. «*Les techniques de l'économie concertée*». Sirey. París. 1974. Pág. 51.

32 Eduardo García de Enterría - Tomás-Ramón Fernández. “Curso de Derecho administrativo”. Tomo II. Civitas. Madrid. 2006. Pág. 34.

beneficios tributarios. De los que deriva una realidad legal donde el contribuyente es titular de una situación específica a la que la ley tributaria conecta el incentivo o beneficio tributario. Se trata de una situación jurídica donde el ordenamiento tributario confiere un poder al contribuyente, que le permite imponer a la Administración Tributaria una conducta: una prestación o una abstención o un deber. De manera que la exoneración tributaria una vez otorgada por la Administración se constituye en un derecho subjetivo para el contribuyente, lo que define su naturaleza jurídico tributaria profunda y explica las garantías que el propio legislador ha creado a su alrededor como protección, particularmente las de generalidad y estabilidad.

El contenido fundamental de la exoneración lo constituye la extinción de la obligación tributaria. En efecto, tal y como se deriva de su definición, técnicamente, la “exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley”<sup>33</sup>. Con lo cual, se extingue la obligación tributaria de conformidad con el Código Orgánico Tributario que dispone: “Las leyes pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria”;<sup>34</sup> es decir, que la exoneración tributaria como dispensa del pago constituye un medio de extinción de la obligación, de lo que deriva el derecho subjetivo del contribuyente a que se extinga la obligación tributaria y con ella la deuda tributaria.

Por otro lado, hay que considerar como formando parte del contenido de la exoneración la situación jurídica derivada, como hemos dicho, de lo que la doctrina de Derecho administrativo considera como una forma típica de acción administrativa de “fomento”. Al crear la Ley un sistema de “incentivos y estímulos” donde, la libertad de determinación privada se respeta pero se la estimula a “caminar por una senda determinada otorgándole determinados incentivos, normalmente económicos (subvenciones, exenciones o bonificaciones tributarias, privilegios de crédito oficial o bonificado, de expropiación forzosa, etc.) si, en efecto, emprende la vía deseada por la administración”<sup>35</sup>. De esta “actividad de fomento” de la Administración surgen pues deberes, obligaciones y responsabilidades para ella cuando se compromete a respetar los “incentivos” y los beneficios otorgados. Toda vez que el contribuyente al acogerse al incentivo o beneficio fiscal se ajusta a sus exigencias jurídicas, lo cual significa asumir los compromisos que establece la Ley como por ejemplo «las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal perseguidas en el orden coyuntural, sectorial y regional»<sup>36</sup>. Lo que puede significar que el contribuyente deba asumir un importante compromiso financiero, como realizar un conjunto de inversiones económicas y hacerse cargo de compromisos laborales y empresariales, para cumplir con las exigencias

<sup>33</sup> COT. Art. 73.

<sup>34</sup> COT. Art. 39. Parágrafo segundo.

<sup>35</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “Curso de Derecho administrativo”. Tomo II. Civitas. Madrid. 2006. Pág. 92.

<sup>36</sup> Ley de ISR. Art. 197.

de la exoneración. Para citar un ejemplo podemos señalar las condiciones establecidas en el Decreto de Exoneración N° 3.027 del 27 de julio de 2004<sup>37</sup>, donde se exige para el goce de la exoneración que el contribuyente se instale en la jurisdicción de los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira, realice inversiones anuales a partir del ejercicio fiscal del año 2006, y desarrolle un programa de creación de empleo directo. Todos estos compromisos pueden significar para el contribuyente la necesidad de asumir inversiones importantes, quien tiene en consecuencia el derecho a la seguridad jurídica de la fórmula ofrecida por la Administración en el sentido que se garantice la estabilidad de la exoneración, al plazo cierto de la misma y que se respete y no se perturbe su derecho al beneficio.

Por lo tanto, de la exoneración derivan deberes, obligaciones y responsabilidades para los contribuyentes y para la Administración tributaria que se compromete a respetar los “incentivos” y los beneficios otorgados. Cuya violación acarrea la responsabilidad de la Administración Pública por la violación del derecho subjetivo del contribuyente a la exoneración, acorde con lo establecido en la Constitución que dispone: “El ejercicio del Poder Público acarrea responsabilidad por abuso o desviación de poder o por violación de esta Constitución o de la Ley”<sup>38</sup>, y que: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los o las particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública”<sup>39</sup>.

Una distinción muy importante en esta materia existe entre la exención y la exoneración. La doctrina española que solo conoce la exención legal ya que no existe en el Derecho español la exoneración gubernativa otorgada por el Poder Ejecutivo, sostiene que no acepta que la exención genere un derecho adquirido en favor de las personas que las afectan, y que “nada debe impedir al legislador establecer de manera concreta el deber de contribuir que tienen todos los ciudadanos para sostener el gasto público. El legislador es el único competente para, respetando los principios de justicia financiera, fijar el alcance y contenido de la contribución a los gastos públicos, sin rémoras de ningún tipo. Y no cabe entender, pues, que la definición de la obligación de contribuir deba ser mantenida de forma invariable en el tiempo”<sup>40</sup>.

En nuestro Derecho tributario donde existe la exoneración gubernativa otorgada por el Poder Ejecutivo la situación es diferente y el propio COT fija límites temporales para su vigencia. Lo que hace que la exoneración genera para el contribuyente beneficiario un derecho subjetivo, en virtud del principio de seguridad jurídica, conforme al cual el contribuyente tiene el derecho al mantenimiento temporal del régimen jurídico fiscal de la exoneración. De la aplicación de la norma reglamentaria surgen derechos adquiridos para el

37 Reimpreso en Gaceta Oficial n° 38.041 de fecha 11 de octubre de 2004.

38 Constitución. Art.139.

39 Constitución. Art.140.

40 Francisco José Carrera Raya. «Manual de Derecho Financiero». Volumen II. Tecnos. Madrid. 1994. Pág. 25.

contribuyente, ya que la exoneración acarrea la dispensa de pago de la obligación tributaria, en función de la política económica y social, a determinadas personas o actividades de una forma temporal, definiendo y delimitando unas coordenadas temporales dentro de las cuales la norma contempla el ámbito de la exoneración. En buena parte, de la exoneración surgen situaciones individualizadas que hacen que el legislador para impedir la arbitrariedad de los comportamientos de los poderes públicos, queda vinculado a un término o plazo temporal que él mismo ha establecido. Así, dice la doctrina, “en este orden de ideas, entendemos que la más elemental lógica jurídica impone que cuando el Estado, en compensación o, si se prefiere, en justa retribución a ciertas actividades o en relación a determinadas personas, establece un beneficio temporalmente limitado que, precisamente, sirve de incentivo para su realización y desarrollo, está creando una situación jurídica que debe ser respetada sobre la base de la seguridad de quienes realizaron la actividad o quedaron insertos en la esfera de la exención”<sup>41</sup>. Para lo cual podemos señalar e introducir el principio de la protección de la confianza legítima, que “si bien no es bastante para bloquear de forma radical todo intento de modificación de situaciones preexistentes por vía normativa, sí lo es para impedir el cambio brusco y por sorpresa, capaz de alterar de forma sensible una situación, en cuya perdurabilidad podía legítimamente confiarse, sin dar tiempo ni medios al afectado para reequilibrar su posición o adaptarse a la nueva situación, especialmente cuando no existe un interés público perentorio que imponga el cambio de un modo insoslayable”<sup>42</sup>.

La exoneración se sitúa luego de la realización del hecho imponible y del nacimiento de la obligación tributaria. Se entiende que la exoneración opera luego que se ha producido el hecho imponible y que ha surgido la obligación tributaria y por tanto ha nacido el deber de realizar la prestación tributaria. De manera que cuando el COT establece que la exoneración es la dispensa del pago de la obligación tributaria es obvio que la obligación ha nacido previamente y es de destacar que esta manera de concebir el problema por el COT venezolano constituye una mejora significativa. En efecto, ha sido tradicional en la doctrina comparada tratar la naturaleza jurídica y la explicación de la figura de la exención legal tributaria a partir de considerar que “cada norma jurídica está compuesta de un presupuesto de hecho, presentado como hipótesis, y de un mandato”<sup>43</sup>. Pues bien, la norma de exención puede determinar que cierto supuestos de hecho o hipótesis previstos en la norma dejen de serlo, lo que recibe el nombre de “exención objetiva”, “es decir, que, aunque realicen la hipótesis la norma no es aplicable”<sup>44</sup>. O bien puede determinar que respecto de ciertos supuestos no

41 Francisco José Carrera Raya. “Manual de Derecho Financiero”. Volumen II. Tecnos. Madrid. 1994. Pág. 29.

42 Francisco José Carrera Raya. “Manual de Derecho Financiero”. Volumen II. Tecnos. Madrid. 1994. Pág. 29. Citando a García de Enterría y T.R. Fernández.

43 Matías Cortés. “Ordenamiento Tributario Español”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 325.

44 Matías Cortés. “Ordenamiento Tributario Español”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 325.

opera el mandato de la norma, de manera que la norma interviene y no afecta el supuesto de hecho o hipótesis de la norma, sino que “el mandato no opera a pesar de haberse realizado la hipótesis”<sup>45</sup>; tal y como es el caso en nuestro Derecho tributario al que podemos calificar de exoneración subjetiva. De manera que la exoneración, al igual que la exención “subjetiva”, consiste en que no obstante la producción del presupuesto de hecho (el hecho imponible), no se pone en marcha el mecanismo del mandato: el pago; porque la norma que establece la dispensa del pago lo impide. El hecho imponible se realiza pero la norma de exoneración impide la ejecución del mandato que establece la norma, e imposibilita el cumplimiento de la obligación tributaria con lo cual se afecta el mandato de la norma.

Esta formulación técnica establecida en el COT parece venir del Derecho brasileño donde en relación a la figura de la exención, al igual que en el COT, se establece que “se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extra-fiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve “dispensar del pago de un tributo debido”. De tal manera queda puntualizado que el ente público que dispone del poder tributario, se desprende de él en determinadas circunstancias y por razones diversas”<sup>46</sup>.

De aquí podemos visualizar las características de la norma de exoneración al constituir una excepción al cumplimiento de la obligación tributaria, donde se produce el juego lógico de dos normas: una que crea la obligación y otra que la exime de su pago; es decir, que se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria, pero interviene la norma de exoneración que lo dispensa del pago, que es lo típico de la exoneración subjetiva tal y como está concebido en nuestro Derecho tributario<sup>47</sup>. En consecuencia la exoneración se caracteriza en nuestro Derecho por su conexión con la exigibilidad de la obligación tributaria; mientras que en el Derecho español en relación a la exención, “el hecho exento formaría parte del hecho imponible definiendo o, si se prefiere, delimitando aquellos hechos que pese a tener la consideración legal de impositivos no hacen surgir la antedicha obligación tributaria. Consecuentemente, la exención se caracteriza por su origen, en conexión a un hecho imponible previamente

45 Matías Cortés. “*Ordenamiento Tributario Español*”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 326.

46 Giuliani Fonrouge. “*Derecho Financiero*”. Volumen I. Depalma. Buenos Aires. 1976. Pág. 287.

47 En este juego de dos normas, una legal que crea la obligación tributaria y otra reglamentaria que exonera su cumplimiento, aparece gráficamente las dudas de la constitucionalidad del mecanismo de la exoneración otorgada por el Poder Ejecutivo. Y la habilitación establecida en el COT (art. 3 n° 3) para que reglamentariamente se dicten exoneraciones que modifican, aunque sea temporalmente, la legalidad tributaria, contradice la reserva legal prevista en el artículo 156 de la Constitución. La Constitución prevé, además, en el artículo 203 el mecanismo de la Ley Habilitante como el único para delegar la potestad legislativa en el Poder Ejecutivo, lo que contradice el mecanismo concebido por el COT para habilitar al Ejecutivo Nacional para crear mediante la exoneración excepciones a una norma legal.

establecido, y por sus efectos, impidiendo que surja la obligación tributaria<sup>48</sup>. De manera que en nuestro Derecho a diferencia del español no existen exoneraciones ni exenciones objetivas, por la manera como está concebida la norma del COT, lo cual podemos considerar como un avance conceptual.

Estas consideraciones nos llevan a reflexionar y a precisar aun más sobre la diferencia con la exención, visto que en nuestro Derecho hay una neta semejanza entre exención y exoneración. A primera vista y dada la definición de ambas instituciones en el COT pareciera que la diferencia se refiere y se reduce a la autoridad que la otorga, la exención otorgada por el legislador y la exoneración otorgada por el poder ejecutivo, pero en realidad no es así, la diferenciación es más profunda, ya que, se trata de una distinción específicamente jurídica en relación al título habilitante del beneficio, es decir a su fuente normativa, conforme a la cual la exención se establece por ley en tanto que la exoneración mediante un acto reglamentario del gobierno.

Esta diferencia en el origen del beneficio nos anuncia entonces una más honda, pues al tratar de entender porqué se requiere de una ley para otorgar la exención, encontramos que los motivos del legislador responden a consideraciones que tienen que ver con el sistema tributario y la estructura del mismo, de manera que revela exigencias propias de la tributación y de su régimen jurídico, así como a consideraciones de orden técnico. Por ello, cuando el legislador interviene en la configuración del beneficio, las razones que atienden a su otorgamiento constituyen aspectos propios internos y técnicos de la tributación que debe considerar y evaluar. Por ello las exenciones constituyen una situación objetiva legalmente establecida e independiente de toda consideración personal.

En tanto que la exoneración al ser otorgada por vía de acto normativo del Ejecutivo Nacional, responde como hemos dicho a una motivación de la política social y económica, cuya responsabilidad está en manos precisamente del Poder Ejecutivo, quien debe valorar y considerar la oportunidad y necesidad de su otorgamiento, como una medida de fomento propia y específicamente considerada. En este sentido la exoneración esta mas anclada en el concepto de la actividad de fomento de la Administración mientras que la exención si bien forma parte de las técnicas operativas de la actividad de fomento está más alejada del núcleo de la política económica y social. Una sutil distinción se puede establecer además al estimar que si ambas son medidas que integran la actividad de fomento de la Administración, la exención es un elemento estructural de la política económica y social y la exoneración se centra sobre la coyuntura y pretende actuar sobre ella. La exoneración atiende a una consideración personal y aplica una situación objetiva y reglamentaria a favor de quien se encuentra en las circunstancias previstas por la norma, en el sentido de que a la exoneración la acompaña una cláusula condicional o modal en el

---

48 Francisco José Carrera Raya. "Manual de Derecho Financiero". Volumen II. Tecnos. Madrid. 1994. Pág. 25.

que el beneficiario de la exoneración se obliga a mantener una determinada conducta.

Además, podemos indicar como distinción desde el punto de vista del Derecho administrativo, al trámite que se debe cumplir ante la Administración en el proceso de acceso al beneficio por parte del contribuyente, siendo que, en el caso de la exención la Administración tributaria tiene la potestad de reconocer el acceso al beneficio, en tanto que en el caso de la exoneración debe además ejercer la potestad de otorgar el beneficio.

En el Derecho comparado, por tanto, la exención y los demás beneficios fiscales están sometidos al principio de la legalidad y no existe como en el Derecho venezolano el concepto de exoneración gubernamental como una excepción al principio de la legalidad. Ahora, como antes hemos señalado, el Derecho comparado concibe la naturaleza jurídica de la exención de una manera diferente a como lo hace nuestro derecho tributario. En el Derecho comparado, por ejemplo el español o el argentino, “la exención consiste, en una primera aproximación, en que una norma impide la vigencia de otra, reduciendo parcialmente su campo de aplicación”<sup>49</sup>; en efecto el “derecho tributario material no solo estudia los hechos impositivos, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible”. “En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó”<sup>50</sup>. Así, “cuando se dan todos los elementos del hecho imponible y “además” un hecho o circunstancia al que la Ley liga el nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante una exención, ante un “hecho exento”; de manera que las normas que contienen la exención “privan al hecho imponible de su eficacia para generar la obligación tributaria”<sup>51</sup>. Este es el enfoque que la doctrina da a la vigente Ley General Tributaria española que establece en el artículo 22: “Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”<sup>52</sup>.

Ahora, en nuestro derecho la “exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por ley”<sup>53</sup>. Por lo que el legislador nacional, a diferencia de la interpretación de la doctrina extranjera donde “el contribuyente eximido no es, entonces, un auténtico sujeto pasivo de la obligación

49 Matías Cortés. “*Ordenamiento Tributario Español*”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 325.

50 Héctor B. Villegas. “*Curso DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*”. Buenos Aires. Depalma. 1975. Pág. 252.

51 José Juan Ferreiro Lapatza. “*CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL*”. Madrid. Marcial Pons. Pág. 365.

52 “*La Ley General Tributaria y sus Reglamentos de desarrollo*”. Valencia. Tirant Lo Blanch. 2010.

53 COT. Art. 73.

tributaria, sino tan sólo un sujeto pasivo aparente”<sup>54</sup>, considera que a pesar de la exención la obligación tributaria si nace y lo que se produce es una dispensa de pago de dicha obligación<sup>55</sup>.

También podemos rápidamente señalar la distinción de la exoneración con aquellos otros beneficios que se orientan dentro de la estructura del tributo a la minoración de la deuda tributaria y que se articulan mediante los medios técnicos de la configuración cuantitativa de la obligación cuando afectan a la base imponible o a la cuota tributaria o al tipo. Como por ejemplo en el caso del ISR la deducción de las pérdidas por deudas incobrables que afecta a la base imponible<sup>56</sup>; o las rebajas y desgravámenes que afectan la cuota tributaria<sup>57</sup>.

La exoneración se distingue, finalmente, de la figura de la no sujeción. Aquí la distinción es clara pues “la no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable porque la actividad del presunto sujeto pasivo no realiza la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas del mandato de la norma tributaria por no encontrarse con la hipótesis requerida por la norma tributaria. Es decir, simplemente porque la actividad del sujeto pasivo no está gravada”<sup>58</sup>. En tanto que como ya sabemos en la exoneración se trata de la dispensa del pago de una obligación nacida en virtud de la realización del hecho imponible. Y en este caso es necesario la existencia de dos normas una la ley tributaria que faculta al Poder ejecutivo a otorgar la exoneración y la otra la norma reglamentaria que crea el beneficio, en tanto que en la no sujeción hay una norma pero que no es aplicable porque no regula ni contempla la actividad del sujeto.

### C. La estructura normativa de la exoneración

El fundamento de la “exoneración tributaria» lo encuentra el legislador tributario nacional como formando parte del principio constitucional de la legalidad, a modo de “incentivo fiscal” en “los casos previstos por las leyes”.<sup>59</sup> Es decir, que conforme al Código Orgánico Tributario: “sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: ...” “3.- Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales”<sup>60</sup>. Y que: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas, y demás beneficios

54 Héctor B. Villegas. “Curso DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Buenos Aires. Depalma. 1975. Pág. 348.

55 Pienso que el punto es discutible, pues la norma legal que consagra la exención, como señala la doctrina extranjera, neutraliza el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora nuestro legislador a través del artículo 73 del COT ofrece su propia definición.

56 Ley de ISR. Art.27 n° 8.

57 Ley de ISR. Art. 56 y 59.

58 Matías Cortés. “Ordenamiento Tributario Español”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 330.

59 Constitución. Art. 317.

60 COT. Art. 3.

fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”<sup>61</sup>. El Código Orgánico Tributario (COT) define la exoneración tributaria, de la siguiente manera: la “exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley”<sup>62</sup>. Y además dispone que: “La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La Ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos”<sup>63</sup>.

La regla fundamental de la generalidad en el régimen jurídico de la exoneración está establecida así: “Las exoneraciones serán concedidas con carácter general, a favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la Ley o fijados por el Poder Ejecutivo”<sup>64</sup>. Y en el COT, se establecen otras reglas, tales como, el principio cardinal del Derecho Tributario venezolano, conforme al cual las exoneraciones otorgadas solo pueden “ser derogadas o modificadas por Ley posterior”<sup>65</sup>. También está establecido el principio del “plazo cierto de duración” de la exoneración, aún cuando se haya producido una derogación o modificación por ley posterior, conforme al cual “los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término”, aunque no mas allá de cinco años a partir de la derogatoria o modificación<sup>66</sup>. Lo cual da estabilidad al plazo acordado para su goce y que no puede ser ni siquiera modificado por ley posterior. Y el principio del plazo máximo de duración, que puede ser el que establezca la Ley o, en caso de que no lo fije, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años<sup>67</sup>. Este régimen jurídico indica la profundidad de la institución de la exoneración, en relación a seguridad jurídica para el contribuyente debido a su asociación a la política fiscal y al interés general que representa.

Con la exoneración tributaria se busca convencer a los contribuyentes para que realicen normalmente algo; se trata de estimularlos a un determinado comportamiento libre de impuestos. En el caso de de las exoneraciones del Impuesto Sobre la Renta aparece con nitidez este estímulo a la realización de actividades determinadas, por ello, normalmente, la exoneración tiene el carácter de otorgar una ventaja impositiva al contribuyente, dado que por su propia

61 COT. Art. 4.

62 COT. Art. 73.

63 COT. Art. 74.

64 COT. Art. 76.

65 COT. Art. 77.

66 COT. Art. 77.

67 COT. Art. 75. Sin embargo el plazo de las exoneraciones está suscitando problemas de interpretación por parte de la Administración tributaria. Hay que diferenciar primero la vigencia de la Ley que prevé el beneficio, segundo la vigencia del Decreto que crea la exoneración y tercero la duración propiamente del beneficio es decir de la exoneración. En nuestra opinión el término de cinco años a que se refieren los artículos 75 y 77 del COT se refiere a la duración de la exoneración como un beneficio otorgado.

naturaleza la exoneración tiene una vocación positiva en el sentido de aliviar y de descargar del peso de una obligación tributaria al contribuyente.

Desde esta perspectiva la exoneración constituye habitualmente un medio económico y una técnica operativa de la Administración de fomento como hemos señalado, en el sentido de que como medio de fomento económico determina e implica una ventaja pecuniaria para el contribuyente ya que se le exonera el pago de los tributos. Es decir, constituye una ventaja de carácter financiero y que se puede considerar como un medio de fomento de carácter indirecto, que “para la Administración no significan un desembolso inmediato (sino, a lo mas, un lucro cesante)”, así en el caso de las exoneraciones fiscales se exonera a “una determinada actividad o empresa –y por razón precisamente de ajustarse a determinadas condiciones impuestas por Ley- del pago de los impuestos y cargas fiscales a que están sujetas las de la misma especie”<sup>68</sup>.

Dado este carácter, el COT exige un control previo en el orden de la política tributaria al establecer que tales medidas y beneficios sean cuidadosamente estudiadas y ponderados sus efectos antes de ser otorgados, para ello establece que “los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten”<sup>69</sup>.

#### **D. Los efectos de la exoneración**

Las exoneraciones si bien están sometidas a la regla de la generalidad y responden al principio de la igualdad de todos ante la ley se conceden “*intuitu personae*”.

Las exoneraciones en el Derecho venezolano, al igual que las exenciones subjetivas en el Derecho español, “modifican el ámbito de las personas obligadas al pago del tributo, ya que determinadas categorías de sujetos no resultan obligados a contribuir, a pesar de encontrarse en el presupuesto de hecho en la relación querida por la ley”<sup>70</sup>.

En relación a la determinación de los contribuyentes beneficiarios de la exoneración, el Decreto de exoneración está obligado a establecer la categoría de contribuyentes beneficiarios, para lo cual debe definir con mucha precisión todas las circunstancias y requisitos que permitan la inclusión de los contribuyentes en la categoría exonerada, por el efecto fundamental para el

<sup>68</sup> Fernando Garrido Falla. *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1983. Pág. 318.

<sup>69</sup> COT. Art. 3 párrafo primero.

<sup>70</sup> Matías Cortés. «*Ordenamiento Tributario Español*». Madrid. Editorial CIVITAS. 1985. Pág. 328.

contribuyente de dispensar el pago de la deuda tributaria.

Las exoneraciones pueden ser totales o parciales por establecerlo expresamente el COT<sup>71</sup>. Son totales cuando la dispensa se refiere al monto completo de la obligación tributaria en tanto que la exoneración parcial reduce la cuantía de la obligación. Las exoneraciones pueden ser temporales que es el presupuesto normal conforme al cual producen el efecto excluyente de la obligación durante un plazo limitado que fija la ley. El COT establece un plazo de cinco años pero con posibilidades de renovación, lo que significa que el Poder Ejecutivo al fijar este plazo quiere hacer una revisión quinquenal del beneficio para confirmar cada cierto tiempo la vigencia de las razones que fundamentaron su otorgamiento<sup>72</sup>. O por tiempo indefinido cuando se concedan a instituciones sin fines de lucro sin que tengan una limitación en el tiempo.<sup>73</sup>

## 2. El régimen jurídico de la exoneración tributaria

### A. El otorgamiento de la exoneración

La exoneración es considerada hasta el presente como un incentivo fiscal constitucional<sup>74</sup>; cuyo régimen jurídico está desarrollado en el Código Orgánico Tributario<sup>75</sup>; su fundamento legal se encuentra en la Ley tributaria que habilita al Poder Ejecutivo para concederla; su creación y establecimiento efectivo se hace mediante Decreto Reglamentario de la Ley Tributaria<sup>76</sup>; y su concesión al contribuyente la hace la Administración Tributaria,<sup>77</sup> “con carácter general, a favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la Ley o fijados por el Poder Ejecutivo”.<sup>78</sup> De manera que el conjunto de condiciones esenciales para su procedencia se establecen tanto en la Ley tributaria<sup>79</sup> como en el Decreto reglamentario<sup>80</sup> y la Administración Tributaria concederá la exoneración al contribuyente mediante un acto administrativo unilateral.

Se debe entender que la exoneración no se pacta sino que se solicita por el interesado y se otorga por la Administración. La exoneración exige de parte del contribuyente una determinada conducta, es decir, que tiene por su causa jurídica un cierto comportamiento del contribuyente, y aquí, la exoneración coloca al contribuyente en una situación compleja de derechos y deberes. La exigencia de una conducta futura o actividad que se espera del contribuyente

71 COT. Art. 73.

72 COT. Art. 75.

73 COT. Art. 75, parágrafo único.

74 Constitución Art. 317.

75 COT. Art. 3.

76 Constitución Art. 236 n° 10. Y Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos Art.

15.

77 COT. Art. 3 n° 3. Y Art. 76.

78 COT. Art. 76.

79 COT. Art. 4.

produce deberes para él, pero también como titular del beneficio tiene derechos, el primero de ellos es la dispensa del pago de la obligación tributaria. Los deberes varían según el régimen jurídico de la exoneración, produciéndose una circunstancia relativa a su situación jurídica que lleva a la personalización de la exoneración y de los compromisos que asume el contribuyente. El incumplimiento de estos deberes tiene un carácter resolutorio, por lo que se puede ver la naturaleza condicional de la exoneración; de esta circunstancia se desprende la consecuencia de que la Administración Tributaria dispone de un poder de fiscalización de la actividad exonerada.

El punto clave es que “las exoneraciones deben ser concedidas con carácter general, es decir, la Administración Tributaria pierde el libre arbitrio para decidir a cuál contribuyente puede otorgarla o negarla; pues, todo aquel que se encuentre dentro del supuesto de hecho de una exoneración, tendrá que gozar de su beneficio, sin importar la capacidad contributiva del deudor”<sup>81</sup>. Al estar el contribuyente dentro del supuesto de hecho de la exoneración tiene derecho al goce del beneficio, lo que ayuda a explicar y entender que el contribuyente exonerado puede cometer una falta, digamos de un deber formal, pero sigue dentro del supuesto de hecho de la norma que establece la exoneración, y esa falta de un deber formal no lo saca de ese supuesto de hecho, lo que indica, que solo aquellas faltas materiales del contribuyente relativas a su procedencia y que tienen que ver con el supuesto de hecho de la norma, son las que pueden acarrear lo que se denomina la pérdida de la exoneración. El incumplimiento de un deber formal por el contribuyente no puede acarrear la pérdida de la exoneración, pues entre otras razones, el establecimiento de deberes formales al contribuyente no constituye un supuesto de procedencia de la exoneración, sino que siempre resultan de cargas establecidas al contribuyente relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Normalmente la concesión de la exoneración por parte de la Administración Tributaria, se hace mediante el Registro de Contribuyentes exonerados, que obliga a los contribuyentes a inscribirse “por ante la Administración Tributaria como requisito indispensable para el goce de la exoneración”<sup>82</sup>. El contribuyente debe llenar la solicitud de inscripción en el Registro de exoneración y consignar los recaudos exigidos para ello. Con relación al procedimiento administrativo para la inscripción en el Registro, normalmente, “el funcionario de la unidad designada por la Administración Tributaria revisará los recaudos y levantará un Acta. De detectar omisiones, errores o falta de algunos de los recaudos deberá notificarlo de inmediato al solicitante mediante la misma Acta, con la finalidad de que éste dentro de un lapso no mayor de quince (15) días hábiles,

<sup>80</sup> COT. Art. 74.

<sup>81</sup> Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 75.

<sup>82</sup> Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 88.

proceda a consignar los recaudos faltantes y a corregir los errores u omisiones cometidos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 50 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Si vencido el lapso, el interesado no consigna la totalidad de los recaudos faltantes, se entenderá perimido el caso y se archivará el expediente administrativo; sin perjuicio que el interesado pueda consignar posteriormente una nueva solicitud. Cuando el solicitante cumpla con el requerimiento se levantará el Acta de recepción Definitiva. Esta Acta deberá ser suscrita por el o los funcionarios involucrados y el contribuyente solicitante, se levantará expediente administrativo que deberá guardar orden cronológico de acuerdo con la recepción.

La Gerencia Regional a través de la unidad correspondiente procederá a conformar expediente y evaluará la petición del interesado, practicando todas las actuaciones necesarias para el conocimiento del asunto que debe decidir, pudiendo levantar nuevos requerimientos de información al solicitante o terceros. En este sentido, el funcionario designado al comprobar que es procedente el beneficio, redactará el informe respectivo, cargará en el sistema de información para la asignación del número de registro de beneficio fiscal y elaborará la Providencia Administrativa contentiva del pronunciamiento y el número de registro suministrado por el sistema. Esta Providencia debe notificarse al contribuyente por cualquiera de los medios previstos en el Artículo 133 del Código Orgánico Tributario. La Gerencia Regional emitirá el pronunciamiento dentro del plazo de treinta (30) días continuos, contados a partir del levantamiento del Acta de Recepción Definitiva”.<sup>83</sup>. Y, las solicitudes que sean rechazadas deben ser motivadas y en el acto administrativo deben indicarse los recursos administrativos y judiciales procedentes.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico podemos explicar el régimen de la exoneración a partir de la situación jurídica pasiva del contribuyente frente a la Administración, la cual ejerce una actividad de coacción para obligar al contribuyente a realizar una prestación pecuniaria forzosa que son las prestaciones tributarias<sup>84</sup>. En este punto, la situación pasiva del contribuyente es clara, pero en ese momento preciso interviene la exoneración tributaria mediante un acto administrativo autorizatorio que lo dispensa del pago de la obligación tributaria<sup>85</sup>. Esta autorización administrativa, que comprende un acto de registro del contribuyente exonerado, constituye un acto administrativo favorable o ampliatorio de la esfera jurídica del contribuyente, y afecta a su destinatario “favoreciéndole, con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad, un plus de titularidad o de actuación, liberándolo de una limitación, de un deber, de un gravamen,

83 Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 89.

84 Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “Curso De Derecho Administrativo” Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 125.

85 COT. Art. 73.

produciendo, pues, un resultado ventajoso para el destinatario”<sup>86</sup>. La exoneración constituye por tanto un acto favorable o ampliatorio de derechos y facultades, un acto declarativo del derecho a la dispensa del pago de la obligación tributaria. Adicionalmente esta autorización administrativa de la exoneración constituye una autorización reglada donde la norma define todas las condiciones y requisitos para su otorgamiento; y constituye lo que la doctrina denomina una autorización operativa que pretende encauzar y orientar “positivamente la actividad de su titular en la dirección previamente definida por planes y programas sectoriales”<sup>87</sup>. Que conforme a la doctrina se puede considerar como un acto administrativo “necesitado de aceptación» o de “colaboración necesaria” del contribuyente.

De lo que se desprende, por lo demás, el “principio de irrevocabilidad de los actos administrativos declarativos de derechos”. El principio “antirrevocatorio” de “este tipo de actos no es más que la consecuencia de la consistencia definitiva de los derechos creados por los mismos y de la adquisición de tales derechos que del acto resultan por parte de su beneficiario, adquisición y consistencia que juegan un papel sumamente relevante en el tráfico ordinario jurídico-administrativo”<sup>88</sup>.

En relación a este tipo de actos, “la doctrina alemana habla de actos administrativos de doble efecto”,<sup>89</sup> que son favorables para un sujeto y de gravamen para otro. “La mixtura de elementos plantea problemas de régimen”, así como las exoneraciones, que constituyen “figuras jurídicas de carácter intermedio en las que se mezclan de una forma u otra ventajas y desventajas, más o menos intensas y evidentes, respectivamente, según el punto de vista desde el cual se contemplen. Este es el caso, por ejemplo, de los llamados poderes-deberes o, más propiamente, poderes funcionales o funciones, en los que la situación de poder está ensamblada con una situación de deber y ello en la medida en que el poder se otorga en consideración no ya (o no solo) de un interés propio de su titular, sino en atención a un interés de otro sujeto o a un interés simplemente objetivo (funciones) de cuya efectiva satisfacción depende

<sup>86</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”.

Tomo I. Madrid. 2006. Pág. 575.

<sup>87</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”.

Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 139.

<sup>88</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”.

Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 103.

<sup>89</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo I. Madrid. 2006. Pág. 575. La doctrina venezolana los denomina acto administrativo bifronte o de doble efecto. En: José Araujo Juárez. “*DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL. Acto y Contrato Administrativo*”. Ediciones Paredes. Caracas. 2011. Pág. 125.

la legitimidad misma de su ejercicio”.<sup>90</sup> En estos caso el acto administrativo exoneratorio de la obligación tributaria, “opera como un acto-condición es decir como condición o presupuesto de la adquisición por su destinatario de un status (de concesionario, funcionario, becario, estudiante, etc.) o de una situación jurídica compleja, dotada de estabilidad y prevista con carácter impersonal, general y objetivo por la norma jurídica”<sup>91</sup>. Por lo que el contribuyente exonerado se encuentra en una situación jurídica compleja, “constituida por un conjunto de poderes, derechos, deberes y obligaciones definido en términos generales por la Ley y aplicable en bloque a todos aquellos sujetos que se encuentran en determinadas circunstancias o ingresan en ciertos grupos o colectividades”<sup>92</sup>.

## **B. La procedencia de la exoneración**

Indudablemente que las normas que regulan el establecimiento de la exoneración, se refieren al cumplimiento de las obligaciones y deberes que tienen que ver con las condiciones que hay que cumplir para que se produzca el debido disfrute de la exoneración: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones para su procedencia”<sup>93</sup>.

La procedencia se refiere a las condiciones del disfrute lícito de la exoneración, de tal manera, que todas las exigencias que el contribuyente debe cumplir tienen que ver los presupuestos y condiciones establecidos en la Ley o fijados por el Poder Ejecutivo<sup>94</sup>. Es decir, que se trata del cumplimiento de determinadas normas que formalmente (deberes formales) o materialmente (requisitos o condiciones), tienen que ver con “la procedencia” del beneficio; entendida la “procedencia” como el origen o principio de donde nace o se derivan las obligaciones materiales y formales relacionados con la exoneración.

La procedencia es la conformidad material y formal de la situación jurídica del contribuyente con el fundamento legal y oportunidad de la exoneración y, de ahí, la procedencia se relaciona con las obligaciones y deberes formales del contribuyente titular del derecho subjetivo a la exoneración. Esta situación la ratifica el mismo Código Orgánico Tributario cuando establece una sanción para el “disfrute indebido” de la exoneración<sup>95</sup>, lo que significa que es lícito el “disfrute debido” de la exoneración, asociado al cumplimiento de “los requisitos o condiciones para su procedencia”.

<sup>90</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 26.

<sup>91</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 34.

<sup>92</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo II. Madrid. 2006. Pág. 28.

<sup>93</sup> COT. Art. 4.

<sup>94</sup> COT. Art. 76.

<sup>95</sup> COT. Art. 111.

Las condiciones para el disfrute del beneficio son “los presupuestos para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio”<sup>96</sup> y las Leyes tributarias que establezcan las exoneraciones “determinarán los requisitos o condiciones para su procedencia”<sup>97</sup>. Por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que el presidente de la República, en Consejo de Ministros, “podrá exonerar total o parcialmente del impuesto establecido en esta Ley, los enriquecimientos obtenidos por sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país”<sup>98</sup>. Y específicamente, dispone que “los decretos de exoneración que se dicten en ejecución de esta norma, deberán señalar las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal perseguidas en el orden coyuntural, sectorial y regional”<sup>99</sup>.

Así, un buen ejemplo de esta situación, lo constituye el Decreto N° 3.027 del 27 de julio de 2004,<sup>100</sup> que en su artículo primero establece: “Se concede la exoneración del pago, en los términos y condiciones previstas en el presente Decreto de los siguientes impuestos:

1. Del Impuesto Sobre la Renta, por los enriquecimientos netos gravables obtenidos por las personas naturales y jurídicas que se encuentren domiciliadas o instaladas en la jurisdicción de los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira, conforme se detalla en el Capítulo II del presente Decreto.
2. Del Impuesto al Valor Agregado, a las operaciones de importación, ventas de bienes y prestación de servicios, previstos en el Capítulo III del presente Decreto”.

Dicho Decreto señala en el artículo segundo que: “Para el goce del beneficio establecido en el numeral 1 del artículo 1° del presente Decreto, los sujetos pasivos deberán cumplir las siguientes condiciones:

1. Realizar inversiones anuales a partir del ejercicio fiscal del año 2006, por un importe mínimo de...“Y luego detalla el conjunto de “presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio”, conforme a lo establecido en el artículo 74 del COT.

Luego señala otra condición en los siguientes términos:

- “2. Dar cumplimiento a todas las obligaciones y requisitos exigidos en el presente Decreto, así como las previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta,

<sup>96</sup> COT. Art. 74.

<sup>97</sup> COT. Art. 4.

<sup>98</sup> Ley de ISR. Art. 197

<sup>99</sup> Ley de ISR. Art. 197. Parágrafo Primero.

<sup>100</sup> Reimpreso en Gaceta Oficial n° 38.041 de 11-11-2004.

su Reglamento y demás normas aplicables”. (Que repite lo establecido en el Parágrafo Segundo del artículo 197 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

De tal manera, que cuando el contribuyente da cumplimiento a las llamadas condiciones para su procedencia adquiere el derecho a disfrutar y a beneficiarse de la exoneración.

En relación al fundamental soporte material que debe tener la exoneración, los importantes requisitos de procedencia son todos aquellos asociados directamente al goce del beneficio, como medidas de la política fiscal del Estado y de la intervención económica, por lo que el incumplimiento de cualquier otra obligación tributaria o deber formal por parte del contribuyente, que esté o no relacionada directamente con las condiciones de su procedencia, no constituye, en nuestra opinión y de conformidad con la reciente jurisprudencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia<sup>101</sup>, un disfrute indebido de la exoneración o una causal o motivo de “pérdida de la exoneración” en el lenguaje de la Administración Tributaria.

### C. La pérdida de la exoneración

La doctrina señala que la revocatoria del Registro de contribuyentes exonerados implica: “a) Pérdida de la exoneración; b) Gravabilidad de la Renta; c) Sanción que corresponda; d) Inhabilitación para nueva inscripción”<sup>102</sup>.

Debemos observar que cuando el contribuyente no cumple con los requisitos y condiciones establecidos para la procedencia y goce de la exoneración hay una alteración, una perturbación, un cambio de la situación jurídica que permite el aprovechamiento del beneficio lo que acarrea su pérdida. Se produce una modificación de la situación jurídica asociada a la exoneración que provoca y acarrea la pérdida del derecho subjetivo vinculado a la misma; se trata de una salida del contribuyente del campo de la exoneración por lo que le está vedado el goce y disfrute del beneficio.

La exoneración crea una situación jurídica compleja donde se mezclan y ensamban situaciones activas y pasivas del contribuyente como hemos explicado, y en términos estrictamente técnicos la pérdida de la exoneración significa que se pierde el derecho a disfrutar el beneficio. La Administración Tributaria puede fiscalizar el cumplimiento de las condiciones y requisitos que conforman el régimen jurídico de la exoneración y en caso de incumplimiento proceder a sancionar al contribuyente. Pero lo que no puede hacer es declarar la “pérdida de la exoneración” como si se tratara de una sanción; mientras que lo que si puede hacer es declarar la pérdida de la exoneración como pérdida

<sup>101</sup> Ver las siguientes referencias jurisprudenciales: La Sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia n° 00730, de fecha 21 de julio de 2010, caso “Creaciones Pasotini CA”. Y, la Sentencia de la SPA del TSJ. n° 00142, de fecha 3 de febrero 2011, caso “Carrocerías Ureña, CA”.

<sup>102</sup> Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 91.

del derecho a disfrutarla, es decir declarar que se perdió la situación jurídica que da derecho a la exoneración tributaria. Así, como la Administración Tributaria debe reconocer la procedencia de la exoneración luego de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa, puede declarar que el contribuyente no cumple con los requisitos y condiciones de procedencia de la exoneración y declarar que ha perdido el derecho a disfrutar el beneficio, pero no puede declarar, apropiadamente, “la pérdida de la exoneración” como si se tratara de una sanción. La administración puede proceder a la revocatoria del acto administrativo unilateral que otorgó la exoneración, es decir, puede revocar la autorización otorgada que habilita al contribuyente a disfrutar la exoneración al constatar que el contribuyente no cumple con los requisitos y condiciones para su procedencia; pero lo que no puede hacer considerar que esa revocación es la consecuencia de una sanción, o que la revocación constituye en sí misma una sanción.

El otorgamiento de una exoneración es el reconocimiento de una situación jurídica nacida bajo el amparo de las condiciones establecidas en un Decreto y formalmente admitida en un acto administrativo unilateral; lo que constituye un acto administrativo que tiene por contenido una declaración sobre “la existencia de un derecho, o de una determinada condición con relevancia jurídica, en una persona, cosa o situación, en aplicación del Ordenamiento jurídico vigente”.<sup>103</sup> Luego, igualmente, la Administración Tributaria puede declarar que la situación jurídica del Contribuyente no cumple con los supuestos, condiciones y requisitos que dan derecho a la exoneración, de lo que deriva la pérdida de la exoneración. Es decir, declarar la pérdida de la exoneración es la consecuencia de constatar que el contribuyente no está en el supuesto de hecho de la norma y que no cumple con los requisitos para su procedencia, y por tanto se revoca el acto autorizatorio de la exoneración. Ahora, otra cosa es que la pérdida de la exoneración trae unas consecuencias para el contribuyente.

El Código Orgánico Tributario establece tres motivos para la pérdida de la situación jurídica asociada al beneficio de la exoneración. El primero, consiste en que las exoneraciones otorgadas pueden “ser derogadas o modificadas por Ley posterior”, con ciertas salvedades<sup>104</sup>. El segundo, consiste en el vencimiento del plazo de la exoneración. Y el tercer motivo, consiste el incumplimiento de las obligaciones y requisitos exigidos por la normativa para el goce del beneficio, lo que constituye un “disfrute indebido” de la exoneración,<sup>105</sup> que acarrea como consecuencia la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario. Adicionalmente, en los Decretos Ejecutivos que establecen las exoneraciones, se señala, normalmente, que el incumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exoneración ocasionará la pérdida del beneficio, por lo que se consideran gravados los enriquecimientos netos correspondientes al ejercicio fiscal en el que se hubiere producido el incumplimiento, así como los

<sup>103</sup> José Araujo Juárez. “DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL. Acto y Contrato Administrativo”. Ediciones Paredes. Caracas. 2011. Pag 123.

<sup>104</sup> COT. Art. 77.

<sup>105</sup> COT. Art. 111.

obtenidos en sucesivos ejercicios, lo cual es de pura lógica. Por ejemplo, en este sentido, de manera clara y acorde con lo dicho, en el Decreto N° 3.027 del 27 de julio de 2004<sup>106</sup>, que establece un régimen de exoneración de impuestos en la jurisdicción de los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira, se señala en su Disposición Final primera lo siguiente: “El incumplimiento de los requisitos y obligaciones previstas en el Capítulo II de este Decreto ocasionará la pérdida del beneficio de exoneración, considerándose gravados los enriquecimientos netos correspondientes al ejercicio fiscal en el que se hubiere producido el incumplimiento, así como los obtenidos en sucesivos ejercicios, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y de las sanciones que puedan corresponder de conformidad con el Código Orgánico Tributario y demás normas aplicables”.

Ahora, llegados a este punto es necesario señalar que la aplicación de la institución de la exoneración tributaria en la vida económica y social, ha suscitado serios problemas desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente, lo que es una condición fundamental para que se puedan lograr los fines que el Estado busca con este incentivo. Un buen ejemplo de los inconvenientes son los que se derivan de la clásica exoneración del impuesto sobre la renta. En efecto, en el párrafo segundo artículo 197 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se establece: “Sólo podrá gozar de las exoneraciones previstas en este artículo quienes durante el periodo de goce de tales beneficios den estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde”. Y los Decretos que acuerdan las exoneraciones ordenan, regularmente, que el contribuyente debe “dar cumplimiento a todas las obligaciones y requisitos exigidos en el presente Decreto, así como las previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás normas aplicables”. Para luego añadir: “el incumplimiento de los requisitos y obligaciones previstas en este Decreto ocasionará la pérdida del beneficio de la exoneración”.

Cabe preguntarse aquí, en qué consiste esta exigencia de dar “estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde”. Acaso significa que de manera amplia el beneficiario de la exoneración para no perder el beneficio debe cumplir rigurosamente con todas las obligaciones y deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, aunque no tengan nada que ver con el régimen jurídico de la exoneración. O si de manera más restringida, estas normas exigen el cumplimiento estricto de las obligaciones y deberes formales que tienen que ver con el régimen jurídico de la exoneración.

#### **D. La pérdida de la exoneración tributaria por incumplimiento de deberes formales**

La interrogante sobre la pérdida de la exoneración por incumplimiento de

<sup>106</sup> Reimpreso en Gaceta Oficial N° 38.041 de fecha 11 de octubre de 2004.

deberes formales ha dado origen a muchas contrariedades y fue evocada y planteada en un evento sobre “Temas de Actualización tributaria”<sup>107</sup>, donde uno de los ponentes esbozó la inquietud al reflexionar sobre el dispositivo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>108</sup> en los siguientes términos: “solo se reservó la Ley la condición de que para gozar de la exoneración los beneficiarios deberán dar estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde. Esta última condición, pareciera que si los contribuyentes objetos del beneficio, no cumplen con las obligaciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, no solo en lo atinente a la exoneración, sino a cualquier obligación formal o material prevista en estos instrumentos, no gozaran del beneficio o lo perderán. El incumplimiento de un deber formal o del incumplimiento de las obligaciones como agente de retención durante el goce del beneficio de exoneración, acarreará la pérdida del incentivo, lo que obligaría a los contribuyentes en ser fieles cumplidores de todas sus obligaciones tributarias”<sup>109</sup>. Para luego añadir: “Hay autores que opinan que por el simple incumplimiento de deberes formales no puede perderse el beneficio de exoneración ya que las obligaciones de fondo son cumplidas por los beneficiarios del régimen, además, los deberes formales constituyen en nuestro sistema impositivo las infracciones más benignas recogidas por el Código Tributario. La intención en el desarrollo de una política de incentivo para el crecimiento económico, social de una región dentro de los fines del Estado, está por encima del cumplimiento de formalidades. El incumplimiento de los deberes de colaboración tiene su sanción específica dentro del sistema positivo. No guarda razonabilidad ni proporcionalidad las sanciones de la pérdida de un beneficio de exoneración con la infracción por incumplimiento de los deberes formales, violentando los principios de la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Sin embargo, tanto la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Decreto reglamentario del beneficio de exoneración, contemplan la pérdida de la exoneración por el incumplimiento de todos los deberes (formales y sustanciales) previstos en la Ley y su reglamento, y demás disposiciones dictadas por el Ejecutivo Nacional. Es por ello, que debe recomendarse dar fiel cumplimiento a las disposiciones de contenido tributario a cargo de los contribuyentes objetos del beneficio de exoneración”<sup>110</sup>.

De estos comentarios surgió un criterio de fiscalización en la Administración

107 En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002.

108 Ley de ISR. Art 197, Parágrafo Segundo: “Sólo podrá gozar de las exoneraciones previstas en este artículo quienes durante el periodo de goce de tales beneficios den estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde”.

109 Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 77.

110 Gustavo A. Zambrano M. “Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 92.

Tributaria sobre las consecuencias del incumplimiento por el contribuyente exonerado de cualquiera de sus deberes formales, no solo en lo atinente a la exoneración sino a cualquier otro deber formal del contribuyente relacionado con el régimen del Impuesto sobre la Renta, como por ejemplo, sus obligaciones como agente de retención. En el sentido que se pierde la exoneración por incumplimiento de cualquier deber formal por insignificante que sea. Lo que ha dado origen a numerosos reparos tributarios hechos a los contribuyentes exonerados, ha generado un importante debate doctrinal y ha provocado una decisiva jurisprudencia que ha tratado el tema y resuelto el problema al menos a nivel judicial<sup>111</sup>.

En nuestra opinión, el aplicar este criterio altera y contradice el principio de igualdad ante la Ley, ya que, en el supuesto de incumplimiento de un deber formal por un contribuyente beneficiario de una exoneración, éste recibirá una sanción adicional y mayor que cualquier otro contribuyente que incurra en el mismo incumplimiento pero que no sea beneficiario de una exoneración. O sea, que es más grave el incumplimiento de un deber formal cuando el contribuyente es titular de una exoneración que cuando no lo es, pues además de la sanción prevista en el COT por ilícitos formales<sup>112</sup> se le sanciona con la pérdida de la exoneración. De manera que el contribuyente exonerado no solo pierde la exoneración por el incumplimiento de los requisitos de procedencia de la misma, sino que por una causa extraña y distinta como lo es el incurrir en un ilícito formal, cuyo incumplimiento está sancionado conforme a las disposiciones del COT<sup>113</sup>.

Tampoco se puede argumentar que el cumplimiento estricto de todos los deberes formales del contribuyente constituya un motivo de procedencia de la exoneración, porque el régimen de cumplimiento de los deberes formales está establecido en la Ley tributaria de manera general para todos los contribuyentes sean deudores o no de una obligación tributaria. Ahora, consideramos, como hemos dicho, que al sancionar al contribuyente exonerado de manera adicional con la pérdida del beneficio por incumplimiento de un deber formal se está violando el principio de la igualdad ante la Ley, porque se produce una discriminación entre ambos contribuyentes, y al contribuyente exonerado se le sanciona de manera diferente y más grave que al contribuyente que no está exonerado. Aplicando una especie de circunstancia agravante que no está prevista en el COT<sup>114</sup>, o considerando la pérdida de la exoneración como una sanción accesoria al ilícito formal, lo cual es un absurdo<sup>115</sup>. En estricta técnica

<sup>111</sup> Ver: La Sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia n° 00730, de fecha 21 de julio de 2010, caso «Creaciones Pasotini CA». Y, la Sentencia de la SPA del TSJ. n° 00142, de fecha 3 de febrero 2011, caso «Carrocerías Ureña, CA».

<sup>112</sup> COT. Arts. 80 n° 1 y 99 y siguientes.

<sup>113</sup> Con el agravante que los deberes formales tienen mucha menos importancia en la situación del contribuyente exonerado que está dispensado del pago de la obligación tributaria.

<sup>114</sup> El COT. Art 95, señala las circunstancias agravantes de manera taxativa y este supuesto no está contemplado.

<sup>115</sup> La Sentencia 730 de fecha 21-7-2010 de la SPA del TSJ hizo referencia específica a este punto.

jurídica no es posible, en nuestra opinión, que el mismo ilícito tenga sanciones diferentes entre los contribuyentes, salvo que medien circunstancias agravantes, pero fuera de ellas el mismo hecho punible debe provocar la misma sanción.

Por otra parte, las condiciones y supuestos de hecho de procedencia del beneficio constituyen la situación que permite el goce de la exoneración y solamente cuando no se cumplen con esas condiciones se pierde la situación de hecho que da derecho a la exoneración. No puede ser que por un incumplimiento ajeno o extraño a la situación de hecho que da derecho a la exoneración se sancione al contribuyente con la pérdida del incentivo, pues en este caso, se estarían violando los dispositivos constitucionales y legales que fundamentan el derecho al beneficio y que disponen que se puede acceder a la exoneración bajo la condición de cumplir con determinadas y predeterminadas obligaciones.

Esta situación quedó aclarada, en los términos que hemos venido comentando, por la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia n° 00730 de fecha 21 de julio de 2010, caso “Creaciones Pasotini CA.”. Dicha decisión sienta criterio jurisprudencial sobre uno de los aspectos que hemos planteado, relativo a que el incumplimiento de un deber formal irrelevante no puede constituir un motivo válido y legítimo para declarar la pérdida de la exoneración otorgada. En este sentido la sentencia señala lo siguiente:

“Sobre el particular, considera pertinente esta Alzada hacer ciertas precisiones acerca del beneficio de exoneración de impuestos.

En materia de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales, rige el principio de la legalidad tributaria según el cual sólo la Ley puede otorgar exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales y únicamente en ella se pueden establecer los términos y condiciones para su procedencia.

A su vez, el Capítulo II, artículo 2°, numeral 2 del Decreto Nro 3.027 de fecha 27 de julio de 2004, aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

**“Artículo 2**

*Para el goce del beneficio establecido en el numeral 1 del artículo 1° del presente Decreto [exoneración del pago del impuesto sobre la renta], los sujetos pasivos deberán cumplir las siguientes condiciones:*

- 1. Realizar inversiones anuales a partir del ejercicio fiscal del año 2006 (...).*
- 2. Dar cumplimiento a todas las obligaciones y requisitos exigidos en el presente Decreto, así como las previstas en el la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento y demás normas aplicables”.*

Por su parte, la primera Disposición Final del citado Decreto establece:

**“Primera**

*El incumplimiento de los requisitos y obligaciones previstas en el*

*Capítulo II de este Decreto ocasionará la pérdida del beneficio de exoneración, considerándose gravados los enriquecimientos netos correspondientes al ejercicio fiscal en el que se hubiere producido el incumplimiento, así como los obtenidos en los sucesivos ejercicios, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y de las sanciones que puedan corresponder de conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario y demás normas aplicables.*

(omissis)”

Ahora bien, en el caso concreto observa la Sala que el aludido Decreto Nro. 3.027, por el cual se concedió el beneficio de exoneración del pago de impuesto sobre la renta respecto de los enriquecimientos netos gravables obtenidos por personas naturales y jurídicas en jurisdicción de los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira, fue dictado por el Ejecutivo Nacional el 27 de julio de 2004 y publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.991. En dicho instrumento normativo se establecieron una serie de requisitos para la procedencia de la referida exoneración, específicamente, como antes se citó, dar cumplimiento a todas las obligaciones previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás normas aplicables (vid. artículo 2º, numeral 2).

En este orden de ideas, es oportuno destacar que el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, aplicable al caso en razón del tiempo, exige a los contribuyentes llevar en forma ordenada y ajustada a los principios de contabilidad generalmente aceptados los libros y registros que esa Ley determinen, entre los que se encuentran el libro Mayor, el libro Diario, libro Analítico, libro de Inventario y libros Auxiliares.

Asimismo, el numeral 2 del artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 2001, cataloga como ilícito formal el hecho de que los contribuyentes lleven con atraso superior a un mes sus libros y registros contables.

Aunado a lo anterior, se advierte de la investigación realizada a la sociedad mercantil recurrente en fechas 12 de agosto de 2004 y 6 de septiembre de 2005, que ésta incumplió con el deber formal de llevar actualizados los libros y registros de contabilidad, concretamente, el libro Diario actualizado.

Sin embargo, esta Alzada estima necesario resaltar que el propósito de la exoneración establecida en el referido Decreto Nro. 3.027, es promover e impulsar el bienestar de los centros poblados en las fronteras y, en especial, en los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira.

En efecto, a través del referido incentivo fiscal el Ejecutivo Nacional persigue la creación de condiciones favorables, para que los pobladores de los territorios más apartados de la Capital tengan mejor calidad de vida y empleos dignos, es decir, acordes a un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia.

En sintonía con lo señalado, al ser uno de los fines primarios del Estado venezolano el desarrollo de la persona, el respeto a su dignidad y la promoción

de la prosperidad y bienestar del pueblo, esta Sala considera que todas las medidas adoptadas para la consecución de valores tan elevados como los descritos, deben revestir permanencia y sólo ser revocadas por otras disposiciones que garanticen el cumplimiento de esos mismos principios, previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por tal motivo, se advierte que el incumplimiento de un deber formal como lo es llevar con atraso superior a un mes los libros y registros contables, no puede privar sobre la intención superior del Ejecutivo Nacional al exonerar del pago del impuesto sobre la renta a los contribuyentes de los Municipios antes mencionados.

Así, a criterio de esta Alzada, la consecuencia jurídica de la conducta omisiva de la recurrente de autos debe ser sancionada únicamente con multa, de conformidad con lo establecido en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 2001.

De esta forma, a la luz de los razonamientos precedentes esta Máxima Instancia concluye -al igual que lo hizo el *a quo*- que, en el caso de autos, el incumplimiento cometido por la empresa Creaciones Pasotini C.A. no tiene la suficiente entidad para acarrear la pérdida del beneficio de exoneración del pago del impuesto sobre la renta que le ha sido conferido.

Con base en lo expuesto, resulta improcedente la denuncia alegada por la representante judicial del Fisco Nacional, según la cual el Tribunal *a quo* interpretó de manera errónea el Decreto antes señalado. Así se declara».

Igualmente, en Sentencia de la SPA del TSJ n° 00142 de fecha 3 de febrero de 2011, caso “Carrocerías Ureña CA.”, se sienta criterio jurisprudencial, también, sobre la circunstancia que el incumplimiento de un deber formal irrelevante no puede constituir un motivo válido y legítimo para declarar la pérdida de la exoneración otorgada. En este sentido la sentencia señala lo siguiente:

“Sobre el particular, considera pertinente esta Máxima Instancia hacer ciertas precisiones acerca del beneficio de exoneración de impuestos.

En materia de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales, rige el principio de la legalidad tributaria según el cual sólo la Ley puede otorgar exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales y únicamente en ella se pueden establecer los términos y condiciones para su procedencia.

A su vez, el artículo 2°, numeral 2 del Decreto Nro 3.027 de fecha 30 de julio de 2004, dispone lo siguiente:

**“Artículo 2**

*Para el goce del beneficio establecido en el numeral 1 del artículo 1° del presente Decreto [exoneración del pago del impuesto sobre la renta], los sujetos pasivos deberán cumplir las siguientes condiciones:*

- 1. Realizar inversiones anuales a partir del ejercicio fiscal del año 2006 (...).*
- 2. Dar cumplimiento a todas las obligaciones y requisitos exigidos en*

*el presente Decreto, así como las previstas en el la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento y demás normas aplicables”.*  
(Agregado de esta Sala).

Por su parte, la primera Disposición Final del citado Decreto establece:

**“Primera**

*El incumplimiento de los requisitos y obligaciones previstas en el Capítulo II de este Decreto ocasionará la pérdida del beneficio de exoneración, considerándose gravados los enriquecimientos netos correspondientes al ejercicio fiscal en el que se hubiere producido el incumplimiento, así como los obtenidos en los sucesivos ejercicios, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y de las sanciones que puedan corresponder de conformidad con las disposiciones del Código Orgánico Tributario y demás normas aplicables.*

(omissis)”.

Ahora bien, en el caso concreto observa la Sala que el aludido Decreto Nro. 3.027, por el cual se concedió el beneficio de exoneración del pago de impuesto sobre la renta respecto de los enriquecimientos netos gravables obtenidos por personas naturales y jurídicas en jurisdicción de los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira, fue dictado por el Ejecutivo Nacional el 27 de julio de 2004 y publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.991 el 30 de julio de 2004. En dicho instrumento normativo se establecieron una serie de requisitos para la procedencia de la referida exoneración, específicamente, como antes se citó, dar cumplimiento a todas las obligaciones previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás normas aplicables (vid. artículo 2º, numeral 2).

En este orden de ideas, es oportuno destacar que el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, exige a los contribuyentes llevar en forma ordenada y ajustada a los principios de contabilidad generalmente aceptados los libros y registros que esa Ley determine; asimismo, el numeral 2 del artículo 102 del Código Orgánico Tributario de 2001, cataloga los ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables.

Aunado a lo anterior, de las *Resoluciones de Imposición de Sanción* signadas con letras y números *GRTI/RLA/DF/5055000197* y *GRTI/RLA/DF/5055000198* de fecha 28 de junio de 2005 y *GRTI/RLA/DF/3649/2007-00282* del 31 de mayo de 2007, que sirvieron de fundamento de la Providencia impugnada, deriva que la contribuyente incumplió con el deber formal de llevar los libros contables con las formalidades y condiciones establecidas en las normas correspondientes y emitía facturas de ventas por medios automatizados que no cumplieran con los requisitos exigidos en los artículos “91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 145 numeral 2 del Código Tributario”.

Sin embargo, esta Alzada estima necesario resaltar que el propósito de la exoneración establecida en el referido Decreto Nro. 3.027, es promover e impulsar el bienestar de los centros poblados en las fronteras y, en especial, en los Municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira.

En efecto, a través del referido incentivo fiscal el Ejecutivo Nacional persigue la creación de condiciones favorables, para que los pobladores de los territorios más apartados de la Capital tengan mejor calidad de vida y empleos dignos, es decir, acordes a un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia.

En sintonía con lo señalado, al ser uno de los fines primarios del Estado venezolano el desarrollo de la persona, el respeto a su dignidad y la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo, esta Sala considera que todas las medidas adoptadas para la consecución de valores tan elevados como los descritos, deben revestir permanencia y sólo ser revocadas por otras disposiciones que garanticen el cumplimiento de esos mismos principios, previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por tal motivo, se advierte que el incumplimiento de un deber formal como lo es no llevar los libros contables con las condiciones establecidas en las normas correspondientes y emitir facturas de ventas por medios automatizados que no cumplen con los requisitos establecidos, no puede privar sobre la intención superior del Ejecutivo Nacional al exonerar del pago del impuesto sobre la renta a los contribuyentes de los Municipios antes mencionados.

Así, a criterio de esta Alzada, la consecuencia jurídica de la conducta omisiva de la recurrente de autos ya fue sancionada mediante las aludidas *Resoluciones de Imposición de Sanción* signadas con letras y números *GRTI/RLA/DF/5055000197* y *GRTI/RLA/DF/5055000198* de fecha 28 de junio de 2005 y *GRTI/RLA/DF/3649/2007-00282* del 31 de mayo de 2007; sanciones que fueron pagadas a decir de la propia Administración tributaria (folio 362 del expediente judicial).

De esta forma, a la luz de los razonamientos precedentes esta Máxima Instancia concluye -al igual que lo hizo el Tribunal *a quo*- que, en el caso de autos el incumplimiento cometido por la sociedad mercantil Carrocerías Ureña, C.A., no tiene la suficiente entidad para acarrear la pérdida del beneficio de exoneración del pago del impuesto sobre la renta que le ha sido conferido por el Ejecutivo Nacional por el referido Decreto Nro. 3.027. Con base en lo expuesto, resulta improcedente la denuncia alegada por la representante judicial del Fisco Nacional, según la cual el Tribunal de la causa interpretó de manera errónea el Decreto antes señalado. Así se declara”.

#### **E. La pérdida de la exoneración y el principio del “non bis in idem”**

En este contexto aparece otro aspecto del problema relacionado con un principio fundamental del derecho sancionatorio tributario: el «non bis in idem», que implica que nadie puede ser condenado dos veces por el mismo hecho. Esta regla que surge como una máxima fundamental en el derecho penal es

extendida a todo el derecho sancionatorio tributario y administrativo y está respaldado por sólidos principios constitucionales. Se trata pues de un principio general de derecho que, en base a los principios constitucionales derivados del principio progresivo y expansivo de los derechos fundamentales previstos en los artículos 19 y 23 y de los tratados internacionales firmados por la República, está particularmente y especialmente consagrada en la Constitución en el artículo 49 n° 7 en los siguientes términos: “Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente”. Lo cual, conforme a la jurisprudencia y la propia Constitución es aplicable a la potestad sancionatoria de la Administración Pública y en particular la Tributaria.

Es un principio que en base a los principios de proporcionalidad y de la cosa juzgada, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamentos. Esta regla tiene dos vertientes, por un lado implica la prohibición de una doble sanción, y por la otra la prohibición de un doble enjuiciamiento en referencia a unos mismos hechos. Lo cual significa la expresa prohibición constitucional de la duplicidad de sanciones administrativas, cuando recaen en los mismos hechos. Por otra parte, el Código Orgánico Tributario establece reglas específicas para “cuando concurren dos o más ilícitos tributarios» y la forma de aplicar las sanciones<sup>116</sup>, porque entiende que la concurrencia o duplicidad de sanciones sobre los mismos hechos está prohibida por la Constitución.

Estos comentarios tienen respaldo jurisprudencial, en efecto, la Sentencia de la Sala Político Administrativa del TSJ n° 00730 de fecha 21 de julio de 2010, caso “Creaciones Pasotini”, antes citada, también sienta criterio en relación a que no se puede sancionar dos veces al contribuyente ni realizar un doble enjuiciamiento por un mismo hecho, conforme al principio denominado “non bis in ídem”. La Sentencia establece lo siguiente:

“Manifiesta la representante judicial del Fisco Nacional que, en el caso de autos, no existe doble sanción por haberse aplicado a la contribuyente una multa por el incumplimiento formal cometido y por revocársele adicionalmente el beneficio de exoneración del pago del impuesto sobre la renta, sino que un mismo hecho acarrea dos consecuencias distintas; motivo por el cual considera que la Jueza *a quo* erró al considerar que la Administración Tributaria impuso dos sanciones por la misma causa.

Por su parte, la Jueza de instancia expuso que la empresa recurrente fue sancionada pecuniariamente, por lo que proceder también a la revocatoria del beneficio de exoneración sería sancionarla dos veces por el mismo ilícito, lo cual viola el precepto constitucional establecido en el artículo 49 numeral 7, referente al principio *non bis in idem*.

En relación con este principio, resulta prudente citar el pronunciamiento de la Sala Constitucional en sentencia Nro. 1265 del 5 de agosto de 2008, en la

116 COT. Art. 81.

cual estableció lo siguiente:

“(…)

*Es así, como de manera concreta se puede precisar que la violación al principio non bis in idem, se configura cuando dos tipos distintos de autoridades -autoridades administrativas que sancionan infracciones tipificadas en la legislación administrativa, y jueces que ejecutan el ‘ius puniendi’ de conformidad con los delitos y faltas tipificadas en el Código Penal- a través de procedimientos distintos, sancionan repetidamente una misma conducta. Lo que significa de violentarse dicho principio, que se estaría aplicando el poder de la misma manera y doblemente, una infracción tipificada en la legislación administrativa y un ilícito tipificado en el Código penal. Situación que debe ser censurada y evitada en lo posible ya que el poder punitivo del Estado es único en base a un único ordenamiento jurídico, presidido por los principios Constitucionales, pudiendo sin embargo, estar atribuida las conductas ilícitas al Derecho Administrativo o al Derecho Penal.*

... omissis...

*De las consideraciones expuestas, esta Sala concluye que no existe violación al principio non bis in idem en la aplicación de las sanciones accesorias, con fundamento en el artículo 105 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal; y así se declara...” (Resaltado del texto).*

En análogo sentido se pronunció la Sala Constitucional en su decisión Nro. 1265 del 5 de agosto de 2008, caso: *Ziomara del Socorro Lucena Guédez*, al establecer lo siguiente:

*“(…) no puede verse afectado el principio non bis in idem, ya que, no se trata de juzgar a un sujeto en más de una oportunidad por una misma conducta, sino de establecer una pena accesoria como consecuencia de una sanción impuesta por un solo hecho, cuestión que se encuentra plenamente avalada constitucional y legalmente en nuestro ordenamiento jurídico”.*

De la lectura de las jurisprudencias citadas deriva que la trasgresión del principio *non bis in idem*, ocurre cuando dos tipos diferentes de autoridades sancionan infracciones tipificadas a través de procedimientos distintos, y no cuando se establece una pena accesoria como consecuencia de una sanción impuesta por un sólo hecho.

En el caso concreto, de conformidad con lo definido por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, se ve afectado el principio *non bis in idem*, pues el mismo hecho -incumplimiento de un deber formal- está previsto en dos cuerpos normativos distintos, los cuales desarrollan distintos propósitos. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta y el espíritu del Decreto Nro. 3.027 dictados por el Legislador y por el Ejecutivo Nacional, respectivamente, persiguen un fin propio,

con sus específicos procedimientos, con lo cual se estaría sancionando dos veces por el mismo ilícito a la recurrente.

De esta forma, se observa que ante la evidencia del atraso superior a un mes en el asentamiento de las operaciones comerciales en el libro Diario de la empresa recurrente, la Jueza -tal como lo impuso la Administración Tributaria- declaró procedente la sanción de multa aplicada a la luz de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y respecto a la decisión de la Administración Tributaria de declarar la pérdida del beneficio de exoneración otorgado por el referido Decreto Nro. 3.027, esta Alzada reitera que esa consecuencia jurídica no puede ser aplicada al caso concreto, pues además de sancionar dos veces por el mismo incumplimiento, como antes se explicó, no existe relación o correspondencia entre el bien pretendido por el Ejecutivo Nacional y el incumplimiento formal cometido por la sociedad mercantil Creaciones Pasotini, C.A. Al ser así, considera esta Máxima Instancia que el acto administrativo impugnado aplicó dos sanciones administrativas a una misma actuación de la contribuyente, una de las cuales excede los límites de la justicia y la equidad, principios estos consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, por tanto, de obligado acatamiento. De esta forma, resulta improcedente el alegato esgrimido en este sentido por la parte apelante. Así se declara”

Además, y para ir cerrando estos comentarios, cuando la Administración Tributaria aplica el criterio de subordinar el disfrute del beneficio de la exoneración al estricto cumplimiento estricto y riguroso de los deberes formales tributarios, aun aquellos ajenos al régimen de la exoneración, le da una interpretación a la norma tributaria prevista en la Ley de ISR contraria a la política fiscal del Estado Social cuya aplicación y ejecución es una obligación del Gobierno Nacional. Aquí se debe entender el vínculo del beneficio tributario con los postulados del Estado social, ya que, la exoneración está sometida a condiciones y requisitos de la política fiscal que se integra a la política económica y social del Estado, y por ello el beneficio constituye un instrumento de la intervención económica. Por lo que, las condiciones y requisitos que la condicionan y programan están establecidos de manera general y no pueden ser desvirtuados por elementos extraños como sería el incumplimiento de un deber formal que normalmente puede ser insignificante<sup>117</sup>, como señala la jurisprudencia comentada.

El otorgamiento de la exoneración se motiva por el cumplimiento de fines de interés general y, consecuentemente, el incumplimiento de las obligaciones establecidas acarrea la pérdida del beneficio; se entiende entonces que no puede aceptarse que se pierda la exoneración por el incumplimiento de otros requisitos formales diferentes, es decir, “no sólo en lo atinente a la exoneración,

<sup>117</sup> La Administración Tributaria ha declarado la pérdida de la exoneración, por ejemplo, porque el contribuyente en el aviso exterior de sus instalaciones no había inscrito el número del RIF.

<sup>118</sup> Gustavo A. Zambrano M. «Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta». En: “Temas de actualización tributaria”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002. Pág. 77.

sino a cualquier obligación formal o material prevista en estos instrumentos”<sup>118</sup>. Si otro tipo de incumplimiento genera la pérdida del beneficio, se altera ilegítimamente el derecho al beneficio y la obligación del Estado en lograr los objetivos de la política fiscal, como señala la jurisprudencia. Este aspecto es muy importante, porque estaríamos entonces sometiendo la política fiscal del Estado a unas condiciones extrañas a ella, que, además de hacerla inoperante jurídicamente, violentan el marco normativo constitucional, legal y reglamentario que la fundamentan.

La política de intervención económica y social que implica el uso extra-fiscal del tributo es una realidad constitucional inobjetable dentro del Estado Social, y no puede estar sometida y vinculada de manera estricta al régimen jurídico de la recaudación, lo que sería darle prioridad o prevalencia al régimen tributario ordinario sobre el régimen de excepción o extra-fiscal del que forma parte el beneficio de la exoneración, dado que, tanto uno como el otro están en equivalencia desde el punto de vista jurídico. Tanto el régimen fiscal como el extra-fiscal del tributo tienen el mismo rango y situación, y pretender que la exoneración dependa de cumplimientos de deberes formales extraños a ella es subordinar la política fiscal o el uso del tributo con fines extra-fiscales al régimen jurídico ordinario de la tributación dirigida al solo fin financiero de la recaudación para cubrir las cargas públicas.

Los beneficios fiscales y entre ellos la exoneración constituyen un cuadro constitucional e institucional bien definido dentro del Estado Social, que genera derechos y obligaciones para cada parte, es decir para el sujeto pasivo y para el Estado, como una situación jurídica compleja según ya hemos explicado.

La exoneración genera una nueva relación jurídica entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria y en ella se hace valer como medio de extinción de la obligación tributaria la dispensa del pago de la obligación tributaria, pero también hace surgir otra relación jurídico administrativa entre el sujeto pasivo y el Estado, al asumir los compromisos que se derivan de las condiciones y requisitos de procedencia de la exoneración y cuyo alcance hemos revisado anteriormente, por ello, la pérdida de la exoneración solo es posible cuando hay ruptura de sus condiciones y requisitos de procedencia para su otorgamiento y disfrute. El incumplimiento sobrevenido de un deber formal no puede alterar este cuadro institucional, y de hacerlo, se violentaría el principio de la generalidad y de igualdad que domina la institución de la exoneración y el principio de la legalidad.

Al hilo de las reflexiones hechas, al parágrafo segundo del artículo 197 de la Ley del ISR se le debería añadir: “en relación a la exoneración” o “a ella”; porque aun sin decirlo, dicho dispositivo normativo se refiere a la exoneración cuando dice expresamente: “a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde”. Este párrafo ha alimentado la confusión derivada de su inapropiada redacción legal, pues la exoneración se rige por condiciones y requisitos que predeterminan su otorgamiento y disfrute, ya que, el supuesto de hecho de la norma de exoneración es que se cumplan las condiciones y requisitos que se refieren a la política fiscal.

## **F Las sanciones por el disfrute indebido de la exoneración**

La infracción tributaria en esta materia está tipificada por el Código Orgánico Tributario como el “disfrute indebido” de la exoneración, lo cual constituye un ilícito material sancionado con multa de conformidad con el artículo 111 del Código Orgánico Tributario. Pero, también puede esta situación provocar la comisión de un ilícito de “defraudación” sancionado con penas restrictivas de libertad, en efecto dicho artículo establece lo siguiente: “Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido”.

Estos son los dos únicos supuestos de sanciones establecidos en el Código Orgánico Tributario, no hay otras y corresponden a ilícitos diferentes. Una sanción de multa (pecuniaria) correspondiente a un ilícito material tipificado como “disfrute indebido” de la exoneración. Y una sanción penal (restrictiva de libertad) correspondiente a un ilícito tipificado como “defraudación tributaria”.

Recordemos, adicionalmente, que en el derecho tributario venezolano, la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria está unificada en un bloque normativo único, como mínimo homogeneizador de las distintas regulaciones tributarias desarrolladas con relación a las sanciones tributarias y en una legislación unificadora como lo es el Código Orgánico Tributario; esto significa que fuera de este bloque normativo no hay normas sancionadoras tributarias independientes del Código. Y que el derecho tributario sancionador venezolano no se ramifica en sectores o materias, sino que, en relación a las sanciones tributarias y a la tipificación de ilícitos tributarios se debe remitir necesariamente al Código Orgánico Tributario, por su carácter de legislación orgánica predeterminada constitucionalmente y por mandato del artículo 1 del mismo: “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos”. Lo cual queda ratificado expresamente en el artículo 79 del Código que establece: “Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas”.

Para luego afirmar con toda claridad el carácter unificador del Código Orgánico Tributario en relación al ilícito tributario en el artículo 80: “Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en: 1.- Ilícitos formales; 2.- Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas; 3.- Ilícitos materiales e 4.- Ilícitos gravados con pena restrictiva de libertad”.

Esto significa que los ilícitos tributarios y las sanciones que acarrea su comisión son los regulados por el Código, luego no es concebible jurídicamente la existencia de ilícitos tributarios ni de sanciones tributarias fuera del dispositivo normativo del Código Orgánico Tributario, lo que acarrearía la ilegalidad e

inconstitucionalidad de las normas que los establezcan.

### **G La interpretación de la exoneración**

Llegados a este punto, debemos hacer referencia, finalmente, a la interpretación de la norma tributaria y en particular a las normas que en materia de exoneraciones contempla el Código Orgánico Tributario. Particularmente el COT establece en el artículo 5 que: “Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretaran en forma restrictiva”. Y en el artículo 6, señala que: “La analogía es admisible para colmar vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones”. Existe pues un mandato legal específico de interpretación restrictiva en relación a la institución de la exoneración tributaria, que se compagina con las normas que exigen el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales en materia de exoneraciones, a las cuales hemos hecho referencia, y que tiene que ver única y exclusivamente con el régimen jurídico de la exoneración.

De tal manera, que se debe interpretar que todas las exigencias que el Contribuyente debe cumplir para optar al beneficio y disfrutar lícita y debidamente de la exoneración, tienen que ver con “la procedencia” de la exoneración y están asociados al régimen jurídico de la exoneración. Es decir, que son cumplimientos que tiene que ver, como hemos dicho, con “la procedencia” del beneficio, entendida como la conformidad de las obligaciones y deberes formales del contribuyente titular del derecho a la exoneración, con las condiciones y requisitos de la exoneración y con el fundamento legal y oportunidad de la exoneración.

La interpretación de la institución de la exoneración se debe circunscribir a los dos componentes o aspectos que en relación a su procedencia están establecidos en la normativa, el primero, el que indica la norma legal que acuerda el beneficio como razón o motivo del beneficio, cuales son los objetivos del mismo, el fundamento de porqué el legislador acuerda el beneficio y que normalmente están vinculados a la política fiscal. Y el segundo, el conjunto de requisitos o condiciones para su procedencia efectiva de necesario cumplimiento por el contribuyente, establecidos por el Decreto que acuerda el beneficio, el cual es el instrumento operativo para lograr los objetivos de la exoneración.

El derecho tributario tiene sus propias reglas de interpretación, eso constituye una de las características de la especificidad y autonomía de esta rama jurídica. Por ello está claro, que el intérprete debe en su labor hermenéutica e interpretativa de la ley tributaria seguir las reglas establecidas en el Código Orgánico Tributario y en este caso aplicarlas a la institución del beneficio de exoneración.

## Conclusión

Podemos entender al hilo de lo dicho que las condiciones y requisitos predeterminadas en la norma que hacen que el beneficio este sometido a ellas están orientadas a objetivos de la política fiscal para lograr sus objetivos, pero si se aplica el criterio de la Administración Tributaria que hace depender la vigencia de la exoneración del “estricto cumplimiento a las obligaciones” establecidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de su Reglamento y de los Decretos que las acuerde, “no solo en lo atinente a la exoneración, sino a cualquier obligación formal o material prevista en estos instrumentos”, se alteran las reglas que predeterminan el beneficio, se vulnera el derecho subjetivo del contribuyente, se contraria la política fiscal del Poder Ejecutivo, y lo que es muy grave, como hemos dicho, el principio de la igualdad de todos ante la Ley.

Debemos añadir que la exoneración al generar un derecho subjetivo al contribuyente, constituye una variante muy interesante del nuevo Derecho Tributario concertado, que se sale de los moldes tradicionales para orientarse a la concertación siguiendo la misma tendencia del Derecho administrativo económico del cual forma parte<sup>119</sup>. Aquí el Derecho tributario toma en consideración la voluntad del contribuyente, lo que indica que un Derecho tan autoritario como el tributario da un giro hacia la concertación. La explicación técnica de esta situación, es una vez más, la teoría de la obligación, que con la exoneración introduce una condición a la obligación tributaria relacionada estrictamente con la política fiscal, porque a ella sirve exclusivamente y solo se justifica en ella<sup>120</sup>.

Finalmente, como una consideración del Derecho tributario formal, la potestad de fiscalización de la Administración Tributaria del cumplimiento del régimen jurídico de la exoneración, y en su caso, de la aplicación de la correspondiente sanción, debe ejercerse siguiendo el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario y la Administración Tributaria no puede apartarse de dicho procedimiento<sup>121</sup>.

119 Michel Fleuriot. *«Les techniques de l'économie concertée»*. Sirey. París. 1974.

120 Ver: COT. Artículo 38. Donde aparece la posibilidad de obligaciones condicionales.

121 La ley tributaria aplicable en esta materia, de manera estricta, es el Código Orgánico Tributario, que prevé en sus artículos 177 y siguientes, el «procedimiento de fiscalización y determinación». Que debe seguirse cuando la Administración Tributaria fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en su caso aplique las sanciones correspondientes. Rodríguez, R. (2004). Precios de Transferencia. Centro de Estudios Fiscales. Ediciones SENIAT. Caracas. Venezuela.

## Bibliografía

- Araujo Juárez, José. “*DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL. Acto y Contrato Administrativo*”. Ediciones Paredes. Caracas. 2011.
- Bazó Pisani, Andrés Eduardo. “*Incentivos fiscales y otras políticas tributarias ofrecidas por países en desarrollo. ¿Atraen inversión extranjera o desestabilizan la economía?*”. En: “*Temas de Actualidad Tributaria*”. “*Libro homenaje a Jaime Parra Pérez*”. Academia de Ciencias Políticas y sociales - AVDT. Caracas. 2009.
- Belisario Rincón, José Rafael. “*Los beneficios fiscales en el Impuesto Sobre la Renta Venezolano*”. En: “*60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*”. AVDT. Caracas. 2003.
- Carrera Raya, Francisco José. “*Manual de Derecho Financiero*”. Volumen II. Tecnos. Madrid. 1994.
- Catagnède, Bernard. “*La politique fiscale*”. P.U.F. “*Que sais-je?*” Paris. 2008.
- Cortés, Matías. “*Ordenamiento Tributario Español*”. Madrid. Editorial CIVITAS. 1985.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. “*CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL*”. Madrid. Marcial Pons. 1996.
- Fleuriet, Michel. “*Les techniques de l’économie concertée*”. Sirey. París. 1974.
- Fonrouge, Giuliani. “*Derecho Financiero*”. Volumen I. Depalma. Buenos Aires. 1976.
- Garrido Falla, Fernando. “*Tratado de Derecho Administrativo*”. Volumen I. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1982.
- García de Enterría, Eduardo - Tomás-Ramón Fernández. “*Curso De Derecho Administrativo*”. Tomo II. Madrid. 2006.
- Gaudemet, P.M. – J. Molinier. *Finances Publiques*. Tome 2. Montchrestien. París. 1997.
- Ortiz Álvarez, Luis A. “*La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública*”. EJV. Caracas. 1995.
- Rivera González, Rosmaryy Pérez Herrera, Pablo José. “*Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*”. En: *Tribútum*. N° XIX. UCAT. San Cristóbal. 2010.
- Villegas, Héctor B. “*CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*”. Buenos Aires. Depalma. 1975.
- Zambrano M, Gustavo A. “*Exoneraciones en materia de Impuesto sobre la Renta*”. En: “*Temas de actualización tributaria*”. Ministerio de Finanzas. SENIAT. UCAB. Caracas. 2002.

# CUESTIONES CONTROVERTIDAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL: SOCIEDADES DE GESTIÓN ¿SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO O INTERMEDIARIOS?

## **María Crespo Garrido**

Profesora Titular Hacienda Pública  
Universidad de Alcalá, Premio extraor-  
dinario de Doctorado. Ha sido profesora  
visitante de las Universidades London  
School of Economics, Pontificia de  
Puerto Rico, Budapest Business School,  
Catholic University de Washington,  
Universidad de Salerno y Linpöking  
(Suecia).

E.mail: maria.crespo@uah.es

## **José Manuel Velasco Retamosa**

Profesor de Derecho internacional  
privado en la Universidad de Castilla-La  
Mancha. Investigador durante 5 años del  
Proyecto “Propiedad Intelectual”  
financiado por CEDRO-AGEDI-AISGE-  
EGEDA-VEGAP-UCLM. Profesor invi-  
tado en las Universidades Paris II,  
Oxford, Yale y Centros de Investigación  
como el Institut de Recherche en  
Propriété Intellectuelle (Paris) o el  
Institute of Advanced Legal Studies  
(Londres). Vicedecano de Relaciones  
Internacionales de la Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Sociales de  
Toledo.

E.mail: josemanuel.velasco@uclm.es

---

Recibido: 30-07-13      Aceptado: 15-08-13

### **Resumen**

La tributación de los derechos de propiedad intelectual gestionados por entidades suscita controversia al analizar quiénes son los titulares de los mismos. La legislación española tipifica estas entidades, como sujetos pasivos parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, pues carecen de ánimo de lucro y una reciente Sentencia del Tribunal Supremo atribuye la titularidad de los derechos de propiedad intelectual a los autores y no a las entidades. Sin embargo, el análisis económico de las Cuentas Anuales y de las estadísticas de recaudación y reversión de aquellas cantidades pone de manifiesto que el resultado económico de la gestión no arroja un saldo cero, por lo que es preciso determinar su forma de tributación y si, en su caso, el resultado positivo sería atribuible a los socios.

### **Palabras clave**

Derechos de autor, sociedades de gestión de derechos de propiedad, Impuesto sobre Sociedades, entidades parcialmente exentas.

### **Abstract**

The assessment of the intellectual property rights managed by entities is a controversial question especially if it is necessary to know who the owners thereof are. Spanish law defines these entities as tax payers partially exempt from the Company Income Tax for the lack of profit in their activities. A recent Supreme Court judgment attributes the ownership of the intellectual property rights to the authors and not to the entities. However the economic analysis of the Annual Accounts and an exam of the statistics of income and delivered amounts show that the economic performance of the management is not zero, so that it is necessary to determine the way of assessment and if, in this case, the positive result would be attributed to the partners.

### **Key words**

Copyright, management companies of property rights, Corporate Income Tax, partially exempt entities.

### **Sumario**

1. Notas introductorias. 2. Configuración del sujeto pasivo y la base imponible en el impuesto sobre sociedades a. Sujeto pasivo. b. Gravamen de los rendimientos procedentes de derechos de propiedad intelectual percibidos por personas físicas. c. Derechos de propiedad intelectual percibidos por personas distintas de su autor. d. Fiscalidad de los derechos de propiedad adquiridos en territorio español por parte de personas físicas no residentes en España. 3. Las sociedades de gestión de derechos de propiedad como entidades sin ánimo de lucro. a. Base imponible. 4. Conclusiones. 5. Bibliografía.

## **1. Notas Introductorias**

La legislación española regula la propiedad intelectual en la Ley 23/2006, de 7 de julio, mientras que las Directivas 2001/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de mayo de 2001, se refiere a la regulación de los derechos de autor y derechos afines en la sociedad de la información, y la Directiva 2001/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo regula la Propiedad Intelectual. Desarrollan la legislación española el Real Decreto 281/2003, de 7 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro General de la Propiedad Intelectual y el Real Decreto 1228/2005, de 13 de octubre, por el que se crea y regula la Comisión intersectorial para actuar contra las actividades vulneradoras de los derechos de propiedad intelectual.

Desde el punto de vista fiscal la actividad económica desarrollada por las sociedades de autores es una cuestión controvertida, pues la legislación española las tipifica con entidades sin ánimo de lucro y, por tanto, parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, la determinación de la configuración de la base imponible de las mismas es básica, ya que si existiera tal actividad económica onerosa, estos rendimientos tributarían al tipo de gravamen general del impuesto, y sin embargo, se les somete a tributación al tipo de gravamen del 25% exclusivamente a aquellos rendimientos de origen extra estatutario.

De no serles de aplicación este régimen fiscal, la percepción de los derechos de propiedad intelectual tributarían como ingresos en la entidad en el ejercicio en el que son percibidos y, si posteriormente son revertidos a sus titulares, se podrían imputar como gastos deducibles del impuesto en el ejercicio en el que son entregados, generando diferencias temporarias positivas, que revertirían en el ejercicio de devolución, si es que el criterio de devengo obligara a su imputación en ejercicios diferentes de acuerdo a criterios contables y fiscales diferentes.

## **2. La Configuración del sujeto Pasivo y la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades**

Las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, no acogidas a la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son entidades con personalidad jurídica, y en consecuencia, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como entidades parcialmente exentas, como han sido definidas. Por ello, sus bases imponibles se determinan de forma que se distingue entre aquellos rendimientos directamente relacionados con su objeto social, de carácter no oneroso, y por tanto, exentos del impuesto, y aquéllos de carácter económico sometidos a tributación según el régimen fiscal especial previsto.

Si la percepción de los derechos de propiedad intelectual constituye o no una actividad onerosa y, de ser así, a quién corresponde su titularidad y, en consecuencia quién es la entidad que debe tributar, es una cuestión que ha generado una controversia recientemente y sobre lo que se pretende aclarar cuál es el sistema de tributación que mejor cumple los principios tributarios de neutralidad, eficiencia, equidad y seguridad jurídica.

Además, aunque la titularidad efectiva de los derechos de propiedad le corresponda al autor que es quien los generó, si son gestionados por la entidad y en este proceso se demuestra la generación de capacidad económica, nada se opone a que la entidad impute en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades los mismos, como entidad parcialmente exenta y, una vez que hayan sido distribuidos, se permita su deducibilidad de la base imponible, en el ejercicio en el que el socio tribute en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del trabajo, como la propia ley prevé, por los derechos de propiedad distribuidos<sup>1</sup>.

La mera recaudación de los derechos, sin transmisión de la titularidad, no supone un incremento de la capacidad económica, por lo que no se acogerían al régimen de exención. Pero si el proceso supone un aumento de la capacidad de pago de la entidad éstos deberían imputarse como ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la entidad, devengándose las mismas cantidades como gastos deducibles en el momento en el que sean atribuidos a sus socios.

### **a. Sujeto pasivo**

La teoría de la personalidad jurídica en el Impuesto sobre Sociedades es una cuestión no exenta de polémica, pues existen argumentos solventes para

<sup>1</sup> Este argumento resulta especialmente solvente para aquellas entidades que justifican las discrepancias entre la cantidad de derechos recaudados y entregados, sobre la base de la aplicación del principio de devengo. Si se producen imputaciones en ejercicios diferentes, en aras a un principio de seguridad jurídica es especialmente recomendable que las entidades se imputen como derechos reconocidos, los derechos de propiedad intelectual, correspondientes a sus socios, ya que, por ser declaradas entidades parcialmente exentas esta imputación no supondrá exceso de gravamen y, sin embargo, el control administrativo de los mismos es mucho más exhaustivo que si tal imputación no se produce.

justificar la independencia de la entidad al margen de la personalidad de sus socios, de la misma forma que, pueden ratificarse las razones por las que el gravamen de los beneficios en un impuesto aparte del que grava la renta de las personas físicas, obliga a un exceso de tributación que no siempre es eliminado completamente.

Son tradicionales los debates entorno a los problemas de delimitación del sujeto pasivo en el impuesto y son dos los criterios comúnmente admitidos y encontrados<sup>2</sup>:

- Un criterio objetivo, según el cual se somete a tributación a los entes, por razón de la actividad que realizan. De forma que se someterían a tributación a todos los sujetos con y sin personalidad jurídica que realizaran actividades empresariales.
- Un criterio subjetivo, según el cual sólo se someterían al impuesto a todos aquellos entes que ostenten personalidad jurídica, con independencia de los fines que persigan.

Este debate teórico parece subyacer en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4-10-2012 que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Asociación de Artistas, Intérpretes y Ejecutantes, Sociedad de Gestión de España contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de marzo de 2008 al aludir a la naturaleza de la actividad de gestión de los derechos de propiedad intelectual llevada a cabo por la entidad recurrente, pues goza del carácter económico y sus rendimientos están sujetos y no exentos del impuesto. La sentencia impugnada dice que *las entidades sin ánimo de lucro que tienen por objeto “la gestión de derechos de explotación u otros de carácter patrimonial, por cuenta y en interés de varios autores u otros titulares de derechos de propiedad intelectual”, por lo tanto, representan a autores, artistas musicales y audiovisuales y productores fonográficos y audiovisuales, siendo una de sus principales funciones la gestión de los derechos de sus miembros*”<sup>3</sup>.

En el debate que nos ocupa no es discutible la sujeción de estas entidades al Impuesto sobre Sociedades pues son entidades con personalidad jurídica. Si bien, la doctrina no es unánime al considerar el criterio subjetivo de determinación del sujeto pasivo, pues un sector doctrinal entiende que sólo cabría someter a tributación a los entes con personalidad jurídica, mientras que otro sector identifica la capacidad de pago con las personas físicas que constituyen la entidad.

Ambos criterios presentan importantes dificultades pues, si la configuración del sujeto pasivo se realizara según el criterio subjetivo, la elusión del impuesto se podría conseguir creando entidades carentes de personalidad jurídica. Frente a esto, los diferentes sistemas fiscales han adoptado diversas fórmulas mixtas

<sup>2</sup> Manuel Lagares Calvo. *Manual de Hacienda Pública*. 1995. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

<sup>3</sup> STS 4-10-2012.

que tratan de evitar esta elusión. Este argumento parece subyacer en la Sentencia de la Audiencia Nacional al establecer la obligatoriedad de imputación en concepto de ingresos el importe de los derechos de propiedad intelectual correspondientes a sus socios, y permitiéndoles la deducibilidad en concepto de gastos la cuantía entregada a los mismos en el proceso de gestión<sup>4</sup>.

Sí, por el contrario, la legislación hubiera optado por el criterio objetivo, puede producirse una distorsión en la generación de beneficios, si se permite que la entidad con personalidad jurídica no tribute en el Impuesto sobre Sociedades y se inste a su diferimiento a través de la tributación de las personas físicas.

Sobre la base de la teoría objetiva de gravamen, se plantea la posible doble imposición en la que se incurre en aquellas legislaciones en las que perviven un impuesto que grava la renta de las personas jurídicas, con un tributo que somete a gravamen la renta percibida por un socio, comunero o asociado de esa entidad.

Son diversos los argumentos a favor del mantenimiento de ambos tributos, basados en; la separación de las personalidades del socio y la sociedad, pues sostienen que la capacidad de pago de la sociedad es diferente de la del socio, el principio de beneficio de la sociedad, asignación de costes sociales, la utilización del impuesto como instrumento de política fiscal y, sobre todo, razones anti elusión, según las cuales, si no existiera un impuesto sobre sociedades independiente los beneficios no distribuidos quedarían opacos al fisco.

No obstante, no son pocos los autores que defienden la integración entre ambos impuestos, argumentando la mera instrumentalidad de la sociedad y su falta de capacidad de pago, así como la doble imposición que los dividendos padecen si ambos tributos conviven. Éste no es el caso que nos ocupa, ya que las entidades de gestión son sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades parcialmente exentos, de forma que los derechos de propiedad sólo tributan en el momento en el que son percibidos por su titular.

Las sociedades gestoras de los derechos de autor son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades acogidas al régimen especial de entidades parcialmente exentas, regulado en los artículos 9 y 120 y ss de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>, pues son asociaciones estatutariamente definidas como entidades sin ánimo de lucro. Para poder aplicársele este régimen es necesario que la contabilidad de la entidad permita identificar de forma detallada los ingresos y gastos derivados de operaciones exentas y no exentas<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Ver Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2008 contra el recurso interpuesto por la Asociación de Artistas, Intérpretes y Ejecutantes a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

<sup>5</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>6</sup> Más adelante se hace un análisis más detallado de la contabilidad de una de las sociedades

**b. Gravamen de los rendimientos procedentes de derechos de propiedad intelectual percibidos por personas físicas**

Los derechos de propiedad intelectual pueden ser gestionados por los propios autores o por entidades de gestión<sup>7</sup>, cuya finalidad es facilitar la misma a aquellos autores a los que no les sea posible la autoadministración de sus propios derechos, sea de una forma u otra, la percepción de rendimientos derivados de la creación de obras literarias, artísticas o científicas, tributará de forma distinta según sean percibidos por el propio autor, en cuyo caso se imputarán como rendimientos del trabajo, o si son percibidos por un tercero, quien los declarará como rendimientos del capital mobiliario.

En el caso de los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas son calificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo o rendimientos del capital mobiliario, según se ceda o no el derecho a la explotación a un tercero. Y se califican como rendimientos de la actividad económica si se produce la ordenación por cuenta propia de los medios productivos, como más adelante se analiza.

Son tipificados como rendimientos del trabajo según el artículo 17.2 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción dada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la percepción de rendimientos procedentes de obras literarias, artísticas o científicas derivadas de la propiedad intelectual o industrial<sup>8</sup>.

Sin embargo, cuando se produzca la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos que generen derechos de propiedad, es decir, que el propio autor edite su obra, estos rendimientos son calificados como de la actividad económica<sup>9</sup>.

de gestión de derechos de propiedad intelectual como es la Sociedad General de Autores y Editores, que revela la situación económica y financiera, así como las repercusiones fiscales de la misma.

<sup>7</sup> El artículo 17 del Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril modificada por la Ley 23/2006, de 7 de julio establece que *“corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en especial, los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, que no podrán ser realizadas sin su autorización, salvo en los casos previstos en la presente Ley”*.

<sup>8</sup> En todo caso, la remuneración por copia privada que una entidad dedicada a la gestión de los derechos de propiedad intelectual satisface a los autores, se califica como rendimientos del trabajo, siempre que éstos no desarrollen la labor como ejercicio de una actividad económica.

*“De acuerdo con lo expuesto, en caso de derechos de propiedad intelectual abonados directamente a la persona física autora de la obra, éstos pueden ser considerados rendimientos del trabajo personal cuando el autor ceda al editor el derecho de explotación de la misma y no exista ordenación de medios propios de producción de recursos humanos por parte del autor, o rendimientos de actividades económicas si existe tal ordenación”*. (D.G.T. 30-09-02).

<sup>9</sup> La Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de noviembre de 2008 expone que: *“la actividad de ilustrador desarrollada por el consultante por cuenta propia, y al amparo de la que además de la propia actividad artística participa en charlas, ponencia, cursos e interviene como jurado en premios y concursos, en cuanto actividad profesional*

En el caso que nos ocupa se analiza si las entidades de gestión de derechos de propiedad son o no titulares de los mismos y si en su caso debe imputarlos a sus resultados de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

**c. Derechos de propiedad intelectual percibidos por personas distintas de su autor**

Antes de entrar en el fondo de la cuestión es necesario precisar que si los derechos de propiedad intelectual son percibidos por una persona distinta del autor. Según establecen los artículos 25.4 de la Ley reguladora del I.R.P.F. y 25.4. a y b) del Reglamento del Impuesto, siempre que estos rendimientos no se encuentren afectos a una actividad económica, se califican como rendimiento del capital mobiliario (DGT CV 6-8-09), así como aquellos que correspondan, con carácter no originario, a los cesionarios, causahabientes, de los artistas o intérpretes<sup>10</sup>.

En términos cuantitativos los españoles percibieron entre los años 2007 y 2011 los siguientes importes en concepto de rendimientos del capital mobiliario procedentes de rendimientos de propiedad intelectual, siendo el contribuyente persona distinta del autor.

*artística incluíble –por tanto- en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, comporta que los rendimientos obtenidos en su ejercicio proceda calificarlos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades profesionales. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 95.2.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se establece lo siguiente: “(...) a) En general los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre .b)En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por: 1º. Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales. (...) Por tanto, en el supuesto consultado, al obtenerse todos los rendimientos del consultante en el ejercicio de su actividad profesional artística de ilustrador que engloba tanto la venta de ilustraciones originales como la cesión de derechos de propiedad intelectual (derechos de reproducción) y las intervenciones en condición de ilustrador en cursos, charlas, ponencias y en jurados de concursos, el tipo de retención aplicable a todos estos rendimientos vendrá determinado –tal como resulta de la referencia que el mencionado apartado 2 del artículo 95 realiza al apartado 1*

<sup>10</sup> (D.G.T. 15.2.00 y 30-09-02).

**Propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor****Cuadro 1**

	<b>Número de declarantes</b>	<b>Importe (millones de euros)</b>	<b>Media (euros)</b>
<b>2007</b>	3.975	13,5	3.417
<b>2008</b>	4.390	15	3.438
<b>2009</b>	4.537	14,8	3.267
<b>2010</b>	4.857	15,2	3.148
<b>2011</b>	5.179	15,3	2.963

**Fuente:** Elaboración propia sobre datos de la AEAT (VV.AA)

Estos rendimientos son imputados por parte de los perceptores, personas físicas, como procedentes de la explotación de obras literarias, artísticas o científicas, en sus correspondientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiendo seguido en los últimos años una tendencia creciente, aumentando entre 2007 y 2011 el número de declarantes alrededor de un 30%, mientras que el importe de recaudación ha crecido algo más de un 13%, lo que pone de manifiesto que en términos medios las cantidades percibidas son menores, pues como se observa han pasado de 3.417.000 euros en el año 2007 a 2.963.000 de euros en el ejercicio 2011.

En consonancia con estos datos hay que recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2012 que en aras a aportar un razonamiento justificativo a la no imputación de estos rendimientos por parte de las sociedades de gestión argumentaba lo siguiente:

*“De la normativa citada, así como de la naturaleza asociativa de estas entidades, se puede decir que, las entidades de gestión son organizaciones de los propios titulares de derecho, constituidas por ellos para la gestión colectiva de sus derechos<sup>11</sup>, teniendo un carácter instrumental, de forma que dicha vinculación, asociación-titular de los derechos, supone la propia organización asociativa y una actividad de gestión o administración de los derechos de propiedad intelectual de los asociados. Desde esta perspectiva la actividad económica desarrollada por las entidades de gestión de derechos se pueden encuadrar en el sector servicios, sin que por el hecho de que dicha actividad recaiga sobre un “producto” inmaterial, como son los derechos de los titulares de la propiedad intelectual, enerve dicho carácter de “actividad económica”, aunque sea representativa, no*

<sup>11</sup> En este fundamento de derecho parece vislumbrarse la teoría de duplicidad de gravamen en los casos en los que existan dos impuestos que gravan la renta, a las que en páginas anteriores se aludía. Argumento que sería válido para cualquier tipo de entidad.

lucrativa y tutelada<sup>12</sup>.

De ser consideradas las entidades de gestión de este modo, deberían sería más acertada la calificación de estas entidades como sociedades civiles, ya que su objetivo principal, si no exclusivo, es la gestión de los derechos de propiedad y, en consecuencia, carecerían de cualquier otra actividad de carácter económico, a pesar de que la realidad contable muestra otra situación. Si fuera tal la calificación civil de estas entidades, desde el punto de vista fiscal el debate queda carente de contenido ya que su gravamen se produciría mediante el régimen de atribución de rentas, quedando estéril la controversia sobre la titularidad de los derechos de propiedad.

El argumento de base para justificar la diferencia entre una persona física que percibe derechos de propiedad intelectual y éstos mismos gestionados por las entidades parece radicar, a juicio del Tribunal, en que son íntegramente repartidos.

*“(...) partiendo de la calificación de la «actividad gestora» desarrollada por la entidad recurrente, es aplicable esta excepción a la “exención parcial”, al tratarse los rendimientos obtenidos por la gestión de los referidos derechos de «rendimientos económicos» derivados de una actividad económica, por lo que han de tributar en la forma practicada por la liquidación practicada, pues es la entidad la que percibe los ingresos gestionados, que con posterioridad y de acuerdo a los parámetros indicados de reparto, distribuye de forma global<sup>13</sup>.*

Empleando de forma analógica la forma de tributación de las personas físicas y jurídicas parece que nada se debería oponer a que las entidades de gestión imputaran en sus cuentas de resultados los derechos de propiedad intelectual que aparecen en sus balances en la fecha de cierre del ejercicio y que, por cualquier motivo aún no han sido revertidos a sus titulares en ese momento. Si en el ejercicio siguiente estos derechos fueran imputados a sus titulares, este hecho generaría un gasto deducible, por el importe de los derechos distribuidos, y en consecuencia la carga económica de la sociedad sería nula. Sólo en el ejercicio en el que la recaudación y la entrega de los derechos a sus titulares no coincidieran habría diferencias de imputación a resultados, en todo caso periodificables.

De esta manera, la tributación de personas físicas y jurídicas tendría el mismo tratamiento y el impuesto gozaría del principio de neutralidad, como elemento básico de todo sistema tributario. No obstante, de acuerdo al régimen fiscal aplicable en la actualidad, el gravamen de estos derechos, a pesar de

<sup>12</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de marzo de 2008.

<sup>13</sup> Fundamento de Derecho Séptimo de la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de marzo de 2008. No obstante, en las próximas páginas se analizan las cifras de reparto y recaudación globales de las entidades de gestión de derechos y se puede observar como la discrepancia entre unas y otras es significativa.

aparecen en los balances, están exentos.

**d. Fiscalidad de los derechos de propiedad adquiridos en territorio español por parte de personas físicas no residentes en España**

Los derechos de propiedad intelectual percibidos en España por personas físicas no residentes en territorio español, se someten a tributación sin perjuicio de la posible exención aplicable<sup>14</sup>.

Para ello, es preciso que se produzca la cesión de uso y no se trate de la transmisión de la propiedad del mismo<sup>15</sup>.

La base sometida a gravamen es la cuantía íntegra devengada, sin posibilidad de deducción de gasto alguno<sup>16</sup>, si bien, cuando se trate de perceptores residentes en otro Estado miembro, puede deducirse los gastos previstos en la Ley del IRPF, relacionados con los ingresos obtenidos en España.

Con carácter general, el tipo impositivo aplicable a los cánones no exceptuados de tributación, para los ejercicios 2012 y 2013 es del 24,75%<sup>17</sup>.

Los rendimientos antes expuestos tributan según se ha mencionado siempre que sean percibidos por personas físicas. No obstante, la sociedades de gestión gozan de personalidad jurídica y, en consecuencia constituyen sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, de ahí que se exponga en adelante, el gravamen de los mismos en los impuestos que gravan las rentas de las personas jurídicas. Si estas entidades son no residentes en territorio español serán tratadas de forma

<sup>14</sup> La Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, define el concepto de canon en su artículo 13.1.f.3º en los siguientes términos; *“Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:*

- *Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.*
- *Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.*
- *Derechos sobre programas informáticos.*
- *Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*
- *Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.*
- *Equipos industriales, comerciales o científicos.*
- *Cualquier derecho similar a los anteriores.*

*En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas”.*

<sup>15</sup> Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución del 25 de abril de 1990 y Audiencia Nacional (28-1-10).

<sup>16</sup> Artículo 24 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, excepción hecha desde 1-1-2011.

<sup>17</sup> Disposición Adicional 3ª del Texto Refundido que regula el Impuesto sobre la Renta de no Residentes introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

diferente según tengan o no establecimiento permanente.

### 3. Las Sociedades de Gestión de Derechos de Propiedad como Entidades sin Animo de Lucro

La Ley de Propiedad Intelectual en su artículo 1 establece que *“la propiedad intelectual de una obra literaria, artística, o científica corresponde al autor por el sólo hecho de su creación”* atribuyendo al autor, el artículo 2 de la misma *«la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley»*. Todo ello no invalida que las entidades de gestión de derechos de propiedad<sup>18</sup> puedan generar beneficios derivados de su gestión, en cuyo caso tributarían según el régimen de entidades parcialmente exentas, pues, según establece el artículo 147 de la Ley de Propiedad Intelectual, tanto los derechos de autor como los derechos afines, gestionados por entidades legalmente constituidas no podrán tener ánimo de lucro. La cuestión clave es la determinación de a quién le corresponde la titularidad de los derechos de propiedad intelectual.

Las entidades de gestión de derechos de propiedad<sup>19</sup>, como sujetos pasivos parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, someten a tributación los rendimientos procedentes de las explotaciones económicas, entendiendo como tales aquellos que, procediendo del capital y/o el trabajo personal, supongan la ordenación por cuenta propia de los recursos productivos y de los recursos humanos o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios, aunque la explotación económica sea en cumplimiento de su objeto social y en beneficio de sus asociados, según expone el artículo 121.2 y 3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

18 Resulta muy difícil la gestión individualizada de autorizaciones para actos secundarios de uso o explotación de obras y prestaciones afines, que tienen lugar a partir de actos de obras y prestaciones divulgadas anteriormente mediante actos de explotación primaria (edición y venta de libros u otras publicaciones, discos, vídeos, exhibición de películas, etc.). En unos casos, estos actos secundarios de explotación o uso quedarán bajo la cobertura del derecho exclusivo de los titulares de derechos, pero la gestión colectiva resulta prácticamente obligada (como sucede con la reprografía y escaneado de libros y otras publicaciones, con su inclusión en base de datos y con su transmisión en redes internas cerradas de empresas o instituciones públicas), pues la multiplicidad de usuarios y la forma de explotación (explotación indiscriminada de un conjunto indeterminado de contenidos) hace inasumibles los costes de transacción o negociación para los titulares de derechos y para los propios usuarios comerciales (copisterías, bibliotecas, centros educativos, corporaciones profesionales, empresas, etc.)

Fernando Carbajo: «Utilidad social y económica de las entidades de gestión colectiva» disponible en: <http://www.cedro.org/blog/blog.cedro.org/2013/05/05/utilidad-social-y-economica-de-las-entidades-de-gestion-colectiva>, mayo 2013.

19 Las entidades de gestión recogidas en los cuadros más abajo son las siguientes:

- Entidades de gestión de autores: Sociedad General de Autores y Editores (SGAE), Centro Español de Derechos Reprográficos (CEDRO), Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (VEGAP) y Derechos de Autor de Medios Audiovisuales (DAMA).
- Entidades de gestión de artistas, intérpretes o ejecutantes: Artistas Intérpretes Sociedad de Gestión (AISGE), Artistas Intérpretes o Ejecutantes, Sociedad de Gestión de España (AIE).

**a. Base imponible**

- Configuración teórica

La configuración teórica del Impuesto sobre Sociedades lo concibe como un tributo que recae sobre los beneficios empresariales, lo que obliga a distinguir si el objeto de tributación es el beneficio económico puro o lo es el beneficio contable.

Esta cuestión teórica, aparentemente resuelta por la legislación, adquiere especial relevancia en el caso de las sociedades de gestión de derechos de propiedad, ya que el gravamen del beneficio contable<sup>20</sup> supone el sometimiento a tributación de la renta residual para los accionistas. Para su determinación intervienen precios y costes explícitos y criterios contables de cálculo de los elementos según su precio de adquisición. Por tanto, se obvia el criterio de valor de mercado haciendo prevalecer el principio de precio de adquisición sobre los valores de mercado de los elementos configuradores de la base objeto de tributación. Esta circunstancia lleva a que las cuotas de amortización no lleguen a constituir un fondo de reposición del activo productivo. Al igual que la inflación tampoco es considerada en la valoración de los elementos<sup>21</sup>. En el caso de la tributación de los derechos de autor parece que el criterio razonable es su imputación de acuerdo a un criterio de precio de adquisición, aunque su imputación al patrimonio del socio perceptor se realice en ejercicios posteriores.

Sin embargo, si en lugar de someter a tributación el beneficio contable, magnitud comúnmente admitida en todas las legislaciones, el gravamen se efectuara sobre el beneficio económico<sup>22</sup>, se estaría sometiendo a tributación la diferencia entre la producción del período y los costes de los factores consumidos en el mismo, teniendo como referencia, no el precio de adquisición de los elementos, sino su valor de mercado<sup>23</sup>.

Las entidades gestoras de derechos de propiedad, como entidades parcialmente exentas, y según prevé el artículo 121.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, no someterán a gravamen las rentas procedentes

- Entidades de gestión de productores: Entidad de Gestión de Productores Audiovisuales (EGEDA), Asociación de Gestión de Derechos Intelectuales (AGEDI).

Fuente: Subdirección General de Propiedad Intelectual. Ministerio de Cultura

20 Prácticamente todas las legislaciones toman como base de configuración del impuesto, el saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sobre la que realizan una serie de ajustes valorativos y aproximativos a la legislación fiscal, lo cual permite afirmar que la base imponible la constituye un beneficio contable-fiscal.

21 Manuel Lagares Calvo. *Manual de Hacienda Pública*. ... op.cit. pp 790.

22 Quienes defienden esta concepción de la base imponible la determinan restando los costes de producción de la renta societaria bruta. Siendo la mayor defensa de esta acepción que el exceso de gravamen es nulo. Esta acepción fue aceptada por la doctrina a lo largo de los años veinte. Anthony Barnes B Atkinson y Joseph E. Stiglitz: *Lectures on Public Economics* ... op. cit.

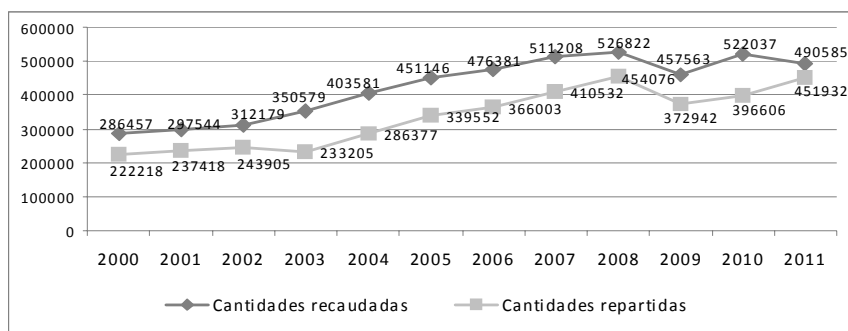
23 Esta configuración de la base imponible no permite la deducibilidad del capital suministrado por los accionistas, de forma que existen divergencias entre la base del impuesto y los beneficios económicos.

de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, así como las derivadas de adquisiciones o transmisiones a título gratuito, siempre que ambas se realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, entre otras. Según doctrina de la Audiencia Nacional 8-11-00 la exención no es renunciante y toda entidad tipificada como parcialmente exenta queda sometida a este régimen especial sin poder renunciar<sup>24</sup> y sin necesidad de solicitud previa.

No obstante, según los apartados 2 y 3 del citado artículo, se consideran rentas no exentas los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas aunque la misma sea en cumplimiento de su objeto social y en beneficio de los asociados.

### Relación entre las cantidades recaudadas<sup>25</sup> y repartidas<sup>26</sup> por las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual en España

**Cuadro 2**



**Fuente:** Elaboración propia sobre datos disponibles en la Subdirección General de Propiedad Intelectual del Ministerio de Cultura y Entidades de Gestión de Derechos de autor.

En consonancia con los datos aportados nos referiremos a la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de marzo de 2008, dictada en el recurso Contencioso-Administrativo número 265/2005, deducido respecto de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de abril de 2005, en materia de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la Asociación “Artistas Intérpretes

<sup>24</sup> DGT 25-6-03

<sup>25</sup> Cantidades recaudadas:

Cantidades facturadas en el ejercicio, con independencia del momento de su devengo, de las que se descontarán las cantidades que le correspondan a otras entidades de gestión nacionales por la gestión de sus derechos.

Fuente: Subdirección General de Propiedad Intelectual. Ministerio de Cultura

<sup>26</sup> Cantidades repartidas:

Cantidades totales asignadas a los miembros estatutarios de la entidad (adheridos, socios eventuales y socios de pleno derecho) y a las entidades de gestión colectiva extranjeras, en los repartos de derechos efectuados en el año, deduciendo los descuentos de gestión-recaudación o

o Ejecutantes, Sociedad de Gestión de España”. La aludida Sentencia considera que son ingresos imputables *“la totalidad de los rendimientos que se reciban de terceros por la gestión de los derechos colectivos y como gastos las cantidades repartidas entre los socios, las destinadas con carácter obligatorio a los “Fondos Asistencial y Promocional” y las que satisfacen los gastos de funcionamiento, que según las normas del Impuesto de Sociedades tengan la consideración de deducibles”*.

Ajuicio del Tribunal Supremo STS 4-10-2012 *“la referencia estaría marcada por la función recaudatoria y la función de reparto que la Ley encomienda a la entidad, es decir que, la ausencia de ánimo de lucro es un requisito “apriorístico” que no supone ausencia de “actividad económica”, sino que es “resultativo”, pues lo que se pretende es que no se produzca excesos o disminuciones de repercusión económica entre los recursos empleados por la entidad en cumplimiento de uno de sus fines (administración y recaudación de los derechos gestionados) y el coste efectivo de esa gestión; o lo que es lo mismo, que la diferencia entre ingresos y gastos respete el “principio de neutralidad” pues como se ha declarado, la «actividad representativa” asumida impide el “lucro” de la entidad, una vez cumplidos los fines sociales a cargo de cantidades no repartidas, por supuesto, y que es un factor de la caracterización de estas entidades como “entidades sin ánimo de lucro” en el ejercicio de la actividad económica encomendada”*.

Este argumento sería solvente en la medida en la que las diferencias entre las cantidades recaudadas y las entregadas por las entidades de gestión siguieran una tendencia estable a lo largo del tiempo, máxime si las mismas fueran muy reducidas y coincidentes exactamente con las inversiones realizadas en fondos formativos y asistenciales de sus socios. Sin embargo, como se aprecia, existe una diferencia de más del 25% entre unas cantidades y otras. Siendoun año especialmente significativo el ejercicio 2003, cuando estas diferencias alcanzaron el 30%. A partir de 2007 las discrepancias se redujeron a un 20%, manteniéndose esta tendencia hasta el año 2010, cuando, de nuevo las cantidades repartidas respecto a las recaudadas fueron del 24%, reduciéndose significativamente, hasta alcanzar el 8% el siguiente y último ejercicio del que se dispone de datos.

La explicación a estas discrepancias puede deberse a diferentes causas. Por una parte, un ajuste derivado de la aplicación del principio de devengo puede provocar que en la fecha de cierre del ejercicio contable existan derechos reconocidos y no cobrados que, en consecuencia no puedan repartirse. No obstante, la diferencia en la aplicación del criterio de devengo entre unas y otras cantidades no parece un argumento justificativo, especialmente, si se considera que el criterio se mantiene en el tiempo y las oscilaciones son significativas. Sin embargo, en las cifras aportadas al Ministerio de Educación, no se hace referencia a derechos reconocidos sino a cantidades recaudadas, por lo que este argumento no es excesivamente firme.

Una segunda causa puede estar relacionada con las actividades realizadas

por estas entidades como es la financiación de actividades asistenciales y promocionales, que les son propias a este tipo de entidades<sup>27</sup>. No obstante, tampoco existen líneas argumentales que justifiquen las diferencias apreciadas entre los años analizados como para poder afirmar que es éste el motivo por el que se producen estas diferencias.

A pesar de ser la ausencia de lucro el principal argumento aludido por la Sociedad de Gestión de España y que dio lugar a la STS 4-10-2012 que define la actividad de gestión de estas entidades centrada en las funciones de “recaudación y reparto” de la recaudación neta obtenida. *“Alega la entidad recurrente que, la ausencia de ánimo de lucro “actividad no lucrativa”, por imperativo legal, impide la calificación de la actividad de la entidad como una “actividad económica” o como “explotación económica” (...)partiendo de la calificación de la “actividad gestora” desarrollada por la entidad recurrente, es aplicable esta excepción a la “exención parcial”, al tratarse de rendimientos obtenidos por la gestión de los referidos derechos de “rendimientos económicos” derivados de una actividad económica, por lo que han de tributar en la forma practicada por la liquidación practicada, pues es la entidad la que percibe los ingresos gestionados, que con posterioridad y de acuerdo con los parámetros indicados de reparto, distribuye de forma global”*<sup>28</sup>.

No obstante, analizando las cuentas anuales de alguna de las entidades como es la Sociedad General de Autores y Editores (en adelante SGAE) puede arrojar más luz sobre los motivos por los que no coinciden ambas magnitudes en ninguno de los años analizados, en los cuales se perciben ejercicios económicos en los que aparecen beneficios y otros años en los que se ven reflejadas pérdidas de gran magnitud.

Según el Informe de auditoría realizado por Ernest& Young a la SGAE en 2012, la entidad, como asociación sin ánimo de lucro, su actividad principal es la gestión colectiva de los derechos de autor, así como la promoción de actividades y servicios de carácter asistencial en beneficio de sus socios y, la atención de actividades de formación y promoción de los autores.

Esta entidad presentó en el ejercicio 2011 un saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias por importe de -4.081.586 euros y una base imponible de - 8.008.800 euros, lo que dio lugar a un impuesto negativo de 1.661.529 euros.

En 2012 el resultado contable también arrojó un saldo negativo por importe de -1.837.986 euros, siendo la base imponible del ejercicio de 8.105.856 euros.

asimilados que se les haya practicado y descontando las cantidades asignadas a otras entidades de gestión nacionales por la administración de sus derechos.

Fuente: Subdirección General de Propiedad Intelectual. Ministerio de Cultura

<sup>27</sup> Si bien, en el caso de la Sociedad General de Autores y Editores la práctica totalidad de estas actividades asistenciales están encomendadas a la Fundación Autor, de la cual la Sociedad es patrono fundador y financiador exclusivo.

<sup>28</sup> Fundamento de Derecho Séptimo

de la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 31 de marzo de 2008

Este resultado positivo, según prevé el artículo 121.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades tributa al tipo de gravamen del 25%<sup>29</sup>, por lo que en este ejercicio la SGAE devengó una cuota positiva de 880.699 euros.

Gran parte de la línea argumental del informe de auditoría justifica estos saldos negativos, como consecuencia del deterioro previsto en el valor de dos inmuebles de la sociedad, para los que ha sido necesario dotar una provisión por deterioro de más de 1,8 millones de euros. Y, además, en el ejercicio 2012 se consideran como irrecuperables los saldos de dudoso cobro reconocidos contra los socios en ejercicios precedentes, como la media entre lo recaudado por cada socio durante los tres últimos ejercicios, utilizando como tasa de descuento el 3%, en función de la rentabilidad media estimada de las inversiones financieras a corto plazo. Esta circunstancia lleva al auditor a afirmar que *“la corrección valorativa por insolvencia del importe de los saldos a cobrar, implica un alto nivel de juicio”*<sup>30</sup>.

Estas cifras contrastan con las cantidades percibidas por los miembros del Consejo de Dirección, quienes cobraron a lo largo de 2012 remuneraciones por importe de 489.148 euros. Algunos de ellos, además son socios de la Sociedad y tenían reconocidos anticipos al 31 de diciembre de 2012 por importe de 2.475.813 euros y saldos acreedores por derechos pendientes de cobro por importe de cero euros. Estos socios percibieron durante el ejercicio 17.201.878 euros en concepto de recaudación de derechos.

Por otro lado, los directivos de la sociedad pertenecientes a los órganos de gobierno, incluidos en la Junta Directiva percibieron durante el ejercicio 2011, en concepto de dietas 696.000 euros, teniendo concedidos a 31 de diciembre de 2011 anticipos por importe de 5.639.104 euros y saldos acreedores por derechos pendientes de cobro por importe de cero euros, al igual que en el ejercicio 2012. Estos socios percibieron durante el año 2011 en concepto de recaudación de derechos 38.130.066 euros.

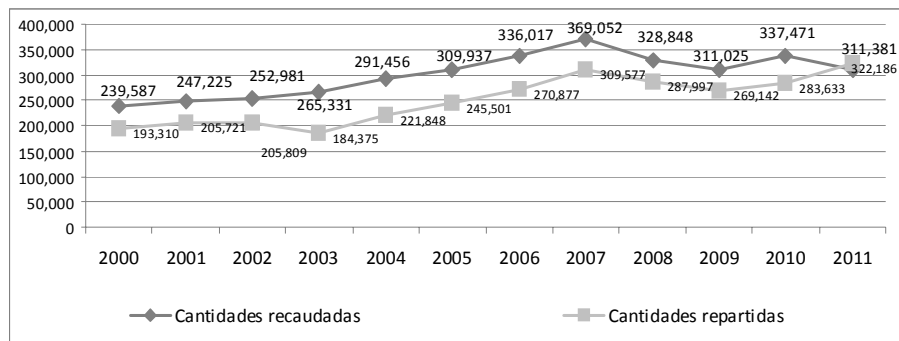
Antes se hizo referencia a las diferencias entre cantidades recaudadas y repartidas por las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual a lo largo de una serie de años. En el siguiente cuadro se recogen estas cantidades referidas exclusivamente a la SGAE, con la intención de comprobar si esta sociedad sigue la misma tendencia que todas las demás entidades de gestión.

<sup>29</sup> Las entidades de gestión de derechos de autor se rigen por el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas, y no por el régimen de entidades sin fines lucrativos reguladas por la Ley 49/2002. Por ello, los resultados derivados de las actividades económicas realizadas tributan al tipo de gravamen del 25% y no del 10%, como lo hacen éstas últimas.

<sup>30</sup> Ernest& Young Informe de Auditoría. Sociedad General de Autores y Editores. Cuentas Anuales e Informe de Gestión correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2012.

## Relación entre las cantidades recaudadas y repartidas por la SGAE

**Cuadro 3**



La evolución de la SGAE por lo que se refiere a la captación y reparto de fondos procedentes de derechos de propiedad intelectual muestra una divergencia de en torno al 20% cada uno de los años, en consonancia con la tendencia seguida por el resto de entidades de gestión. Al igual que aquéllas, es especialmente llamativo el ejercicio 2003, en el que aumentan las discrepancias, llegando al 30%. Sin embargo, el año 2011, en el que las pérdidas de la entidad fueron especialmente significativas, se produce un cambio de tendencia devolviéndose a los autores mayores cantidades a las recaudadas en ese ejercicio, en contra de la evolución seguida en años precedentes.

Esta situación económica refleja la descapitalización de una entidad en la que no es posible determinar quiénes son realmente los titulares de los derechos de propiedad, pues carece de toda explicación que las cantidades recaudadas por este concepto sigan una tendencia ascendente hasta el año 2007 y cuando la recaudación obtenida disminuye, como es en el año 2011, aumenten las cantidades repartidas a los socios.

### 4. Conclusiones

La controversia generada sobre la forma de tributación de los derechos de propiedad intelectual administrados por las sociedades y entidades de gestión se centra en el carácter económico o no generado por los mismos, cuestión que no se plantea si son percibidos por personas físicas, ya que su titularidad se entiende transmitida por parte del autor.

Estas entidades gozan de un régimen fiscal favorable por el que no tributan por la obtención de los mismos, pues son entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades español, al entenderse que las actividades por ellas realizadas son carentes del carácter económico y, en consecuencia deben estar exentas de gravamen.

No obstante, el análisis detallado de sus balances refleja que existe una

divergencia, cuantitativamente significativa, entre los importes recaudados y las cantidades transferidas a sus titulares en concepto de derechos de autor, no siempre justificadas sobre la base de inversiones realizadas formación o a fines asistenciales, como prevén los estatutos de la entidad.

Del análisis de las Cuentas Anuales de algunas de las entidades de gestión es difícil determinar la existencia o no de lucro, ya que una inconsistente aplicación del criterio de devengo, basada fundamentalmente en un importante volumen de anticipos, lleva que sea imposible conocer si la totalidad de los derechos son atribuidos a todos y cada uno de sus titulares.

No existirían tales diferencias si en el ejercicio en el que los derechos de propiedad intelectual son recaudados se imputaran a los autores. No obstante, las discrepancias surgidas se deben, aparentemente, a una simple aplicación del principio de devengo, que lleva a imputar las cantidades recaudadas a un ejercicio distinto al que se revierten los mismos a sus titulares. Si contable y fiscalmente se siguiera el criterio de imputación como ingresos las cantidades recaudadas y como gasto estas mismas cuando son imputadas a los autores, no surgirían diferencias de ningún tipo.

En un afán por dar cumplimiento al irrenunciable principio de neutralidad, de forma que no sea más ventajosa la percepción de los derechos a través de una entidad, aconseja que la percepción de los derechos de propiedad pueda ser imputable en el Impuesto sobre Sociedades como ingresos computables, siendo gastos fiscalmente deducibles aquellos derechos que se satisfagan a sus perceptores.

Esta situación lleva a plantearse dos cuestiones, por una parte si estas sociedades tipificadas como entidades sin ánimo de lucro, realizan actividades onerosas, por las que deben tributar al tipo de gravamen del 25% o si, en aquellas circunstancias en las que las entidades realicen un volumen de operaciones onerosas significativamente mayores a las efectuadas con carácter lucrativo no deberían gozar del régimen fiscal favorable y deberían tributar en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, como se deduce del análisis contable de alguna de las entidades de gestión.

Y, por otra parte si se cumplen todos los requisitos para que las mismas se beneficien del régimen fiscal de entidades parcialmente exentas, no hay razones para que no se imputen en sus bases imponibles las cantidades recibidas en concepto de derechos de autor de sus socios, permitiéndoseles en este caso la deducibilidad, como gastos imputables al impuesto, de las cantidades repartidas a los socios por este concepto. De esta forma, las posibles divergencias observadas por diferencias de imputación en un ejercicio y aplicación en otro, de acuerdo al principio de devengo, impediría desajustes injustificados. Finalmente, si se observara algún caso de doble tributación de los resultados obtenidos, nada se opone a que se le permita su deducibilidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio receptor, si previamente han sido gravados en la entidad, como si de reparto de dividendos se tratara.



---

## **JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA**



**La vinculación, su definición y  
efectos en materia de precios de transferencia**

**0178**

Expediente: AP41-U-2012-000009  
Sentencia: 002-2013  
Tribunal Superior Noveno de lo  
Contencioso Tributario de la Cir-  
cunscripción Judicial del Área  
Metropolitana de Caracas  
Fecha: 22/01/2013

Partes: NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A. vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT).

Objeto: Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se declara sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto el 04 de agosto de 2009 y confirma la Resolución número 3177 de fecha 26 de junio de 2009, emitida por concepto de multa, con base a lo dispuesto en el numeral 4 y Segundo Aparte del artículo 102 y en el numeral 2, y Primer Aparte del artículo 103 del Código Orgánico Tributario, ordenando la emisión de una nueva Planilla de Liquidación por la cantidad de MIL SETENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (1.070 U.T.), en virtud de la concurrencia de infracciones.

Decisión: Declara SIN LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Se CONFIRMA la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011, en todas y cada una de sus partes. De conformidad con el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se exime de costas a la recurrente por haber tenido motivos racionales para litigar. Publíquese, regístrese y notifíquese a la Procuraduría General de la República, por encontrarse el presente fallo dentro del plazo previsto en el artículo 277 del Código Orgánico Tributario.

“(Omissis...)”

**I  
ALEGATOS**

La recurrente denuncia, en primer lugar, el vicio en el procedimiento, y señala, que la Administración Tributaria afirma que la recurrente interpuso un Recurso Contencioso Tributario subsidiariamente al Recurso Jerárquico y por lo tanto, ordenó se enviara copia del recurso interpuesto

y del acto recurrido, así como de la Resolución que decide el recurso, a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios.

A su juicio, tal decisión es contraria a la verdad, ya que la recurrente no ejerció el Recurso Contencioso Tributario subsidiario, por lo cual considera que la Administración

Tributaria incurrió en la violación del debido proceso.

Asimismo, señala que existe una motivación contradictoria que hizo incurrir a la Administración Tributaria en error, al ordenar remitir copia del recurso interpuesto, del acto recurrido y de la decisión del Recurso Jerárquico, no así de la totalidad del expediente administrativo.

Quiere con ello significar, que la Administración Tributaria debía ordenar la remisión del expediente administrativo si se hubiese interpuesto el Recurso Contencioso Tributario de manera subsidiaria, por cuanto la facultad de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios de solicitar el expediente administrativo solo tendría lugar en el supuesto de no haberse intentado tal recurso contencioso.

Concluye, que lo anterior se subsume en la violación del debido proceso y conduce a la nulidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, por contravenir lo establecido en los artículos 259 y 264 del Código Orgánico Tributario, que conlleva a la nulidad absoluta del acto recurrido.

En segundo lugar, la recurrente denuncia el vicio de falso supuesto, y explica, que el presente caso se circunscribe a determinar si está obligada a cumplir con los deberes formales en materia de precios de transferencia, a que se refieren los artículos 111 al 170 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que según la Administración Tributaria, sería parte vinculada a su proveedor extranjero NULAB INCORPORATED, tomando en consideración para ello, los Estado Financieros Consolidados y Combinados que reposan en el

expediente administrativo, correspondientes a los años 2004, 2005, 2006 y 2007, por el hecho de que los auditores externos dejaron constancia que la recurrente realiza un volumen importante de sus compras de productos adaptógenos a un proveedor extranjero, quien fabrica bajo especificaciones de Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., y con carácter de exclusividad.

Señala que esta afirmación, así como la relativa a que NulabInc (empresa extranjera), es el único proveedor internacional, no son motivos suficientes para considerar a las empresas como partes vinculadas. Los productos adaptógenos que ciertamente ordena fabricar al proveedor extranjero y con carácter de exclusividad, obedece al hecho de que la recurrente es propietaria de un gran número de marcas otorgadas en la República Bolivariana de Venezuela por el Servicio Autónomo de Propiedad Intelectual, las cuales menciona en su escrito.

Continúa señalando, que el hecho de que sea la propietaria de las marcas de los distintos productos que ordena fabricar a su proveedor extranjero, es lo que justifica que dicha fabricación sea realizada bajo las especificaciones y bajo el carácter de exclusividad, por el hecho de ser la propietaria de los productos marca Adaptógenos, en sus distintas variedades, por lo tanto, estima que cuando la Administración Tributaria consideró como partes vinculadas a ambas empresas, incurrió en un falso supuesto de hecho, ya que los artículos 117, 118 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no consagran tal supuesto.

Que tampoco puede inferir la Administración Tributaria, que por ser NulabInc (fabricante extranjero), el único proveedor internacional que tiene la recurrente, constituyan partes vinculadas de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Que la Administración Tributaria incurre nuevamente en falso supuesto, al considerar que los productos elaborados bajo la marca Adaptógenos, con exclusividad y bajo las especificaciones de la recurrente y que por ello se consideran partes vinculadas, debe aplicársele la legislación en materia de precios de transferencia.

Que la Administración Tributaria llega a la errada conclusión de que existiría la relación de partes vinculadas por el hecho de que el ciudadano José Olalde, quien es Presidente y accionista de las empresas Centro Médico Docente Adaptógeno, C.A., y de Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., empresas éstas relacionadas en Venezuela, funge junto a los ciudadanos Jesús Montiel, Mayer Magarici y Gottfried Lanje, como miembros de una Junta de Consultores y asesores del departamento de Desarrollo de Productos de Nulab.

Que la conclusión a la cual llega la Administración Tributaria y por la cual establece la configuración de partes vinculadas, constituye un falso supuesto de hecho, toda vez que esa Junta de Consultores o Asesores no se encuentra vinculada a la empresa NulabInc (fabricante extranjero), es decir, considera que ni el ciudadano José Olalde ni la empresa Representaciones No Hagas Dieta Olalde, C.A., participan directa o indirecta-

mente en la dirección, control o capital de NulabInc, como tampoco puede pretenderse que NulabInc, se encuentre situada en una jurisdicción de baja imposición fiscal ni que se esté en presencia de personas interpuestas que no califiquen directamente como vinculadas, pero que por medio de ellas se puedan transferir bienes o servicios entre partes vinculadas.

Que se demuestra del Certificado de Estado del Accionista de NulabIncorporated, que acompaña a su escrito, la no existencia de partes vinculadas entre las sociedades mercantiles Representaciones No Hagas Dieta Olalde, C.A. y NulabInc (proveedor extranjero), domiciliada en los Estados Unidos, dejándose constancia de que las acciones pertenecen a Hakan Johansson & Gabriela Johansson, con lo cual, en su opinión, queda desvirtuada la vinculación de capital accionario que pudiera existir.

Que la conclusión a la cual llega la Administración Tributaria, con respecto a que se está en presencia de una participación indirecta, constituye igualmente un falso supuesto de hecho, toda vez que el hecho de hacer que un fabricante extranjero elabore un producto de manera exclusiva y bajo determinadas especificaciones, producto de la titularidad de unas marcas otorgadas en territorio nacional, no puede establecerse la consecuencia jurídica prevista en el artículo 117 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Que la otra conclusión a la cual llega la Administración Tributaria, relativa a que por el hecho de ser el ciudadano José Olalde, accionista

mayoritario y Presidente de Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., y además asesor de la empresa estadounidense, transgrede la interpretación que debe dársele al carácter de un asesor externo, como lo es dicho ciudadano de la empresa Nulab Inc. (fabricante extranjero), quien lo es sólo, única, exclusiva y excluyentemente a título personal, en materia Herbolaria, a nivel nacional e internacional.

La recurrente concluye en este punto, que la Administración Tributaria incurrió en falso supuesto cuando consideró la participación indirecta del ciudadano José Olalde y de Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., en la empresa extranjera, considerándolas partes vinculadas como consecuencia de existir una exclusividad en la elaboración de sus productos, bajo sus marcas y por ser asesor de la fabricante extranjera; todo ello en virtud del contenido de la página web de la fabricante extranjera NulabInc; motivo por el cual considera procedente en el presente caso el mencionado vicio.

Como tercer aspecto, la recurrente plantea que la Administración Tributaria pretende atribuirle la carga de la prueba en contrario y además, de un hecho negativo, como lo sería la carga de demostrar que no existe la categoría de partes vinculadas entre las empresas Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., y NulabInc, por ser el ciudadano José Olalde asesor externo de esta última.

Que se demuestra de autos, que la fabricante extranjera tiene una Junta de Consultores y Asesores externos, entre los cuales está el ciudadano José Olalde, la cual emite

recomendaciones que la Administración Tributaria consideró suficiente para atribuirle a dicho ciudadano y a la empresa que representa en Venezuela, el carácter de parte vinculada con la fabricante extranjera, en forma indirecta, en su dirección y control; considerando la recurrente que no existe vinculación alguna de manera directa ni indirecta entre ambas empresas ni con el ciudadano José Olalde.

Que la Administración Tributaria incurrió en el vicio de Petición de Principio, al dar por probado lo que debió ser objeto de prueba por parte del ente administrativo, ya que es la propia Administración quien imputa a las empresas el carácter de partes vinculadas y no independientes, así como entre las operaciones de importación deba aplicarse el concepto de precios de transferencia.

Concluye en este aspecto, que la Administración Tributaria no fue exhaustiva en el análisis de las pruebas y en su determinación de considerar a las empresas como partes vinculadas en forma indirecta, en aplicación del artículo 117 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que el requerimiento allí tipificado no está satisfecho con el análisis probatorio efectuado en el acto administrativo recurrido; razón por la cual, invoca el vicio de petición de principio en el cual incurrió la Administración, al dar por probado lo que no está probado.

Como última denuncia, la recurrente invoca el vicio de inmotivación, ya que la Administración Tributaria se limitó a establecer que la recurrente y el fabricante extranjero, debían considerarse partes vinculadas en forma indirecta por el hecho

de que los productos son elaborados de manera exclusiva y bajo las instrucciones de la recurrente, y además por la asesoría externa que realiza el ciudadano José Olalde. Además, la Administración Tributaria no probó la obligación que tendría la recurrente de utilizar la metodología en materia de precios de transferencia, ya que el acto recurrido no contiene referencia alguna al comportamiento de las partes independientes en sus procesos de importación de productos semejantes o similares, en lo que a sus precios se refiere.

Que al no haber procedido la Administración Tributaria de esa manera, mal pudo llegar a la conclusión de considerar a Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A. (empresa nacional) y a NulabInc (fabricante extranjero), como partes vinculadas; por lo cual sostiene que el acto impugnado se encuentra viciado de nulidad por inmotivación.

Por otra parte, el representante de la REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, antes identificado, expone en sus informes:

En cuanto al vicio del procedimiento alegado, la representación de la República opina que debe desestimarse tal pretensión de la recurrente, ya que no se evidencia que en el presente caso haya existido algún vicio procedimental, que haya vulnerado las garantías previstas en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Con respecto a la denuncia acerca del vicio de falso supuesto y del vicio de inmotivación, la representación de la República señala que la denuncia de ambos vicios se basa

en una interpretación errónea de la legislación respectiva. En tal sentido, transcribe parcialmente lo contenido en el Informe Fiscal de fecha 16 de julio de 2009, suscrito por el Supervisor Jean Carlos Araujo y la Funcionaria actuante Blanca Barreto.

Con relación al caso de autos, expresa que para el desarrollo de su actividad comercial, NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., se sustenta en la producción en exclusividad de NULAB INC, empresa que a su vez cuenta en una denominada Junta de Consultores o Asesores (ver folio 21 del expediente judicial), entre sus integrantes al accionista mayoritario de la recurrente (ciudadano José Olalde), quien ha sido el vínculo entre ambas empresas y que colaboró en la elaboración de un producto comercializado por la empresa extranjera (AD Max).

Luego de transcribir los artículos 117, 118 y 119 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como fragmentos del acto recurrido, y de definir el concepto de Precios de Transferencia, efectuando un análisis acerca de su contenido y regulación, infiere que la Administración Tributaria podrá establecer sobre base cierta o presuntiva, la vinculación entre dos o más empresas cuando concurran cualquiera de los supuestos previstos en la Ley de Impuesto sobre La Renta en forma evidente.

Hace referencia nuevamente al Informe Fiscal, expresando que mal podría en consecuencia desarrollar su actividad comercial la empresa recurrente, si no tuviera el apoyo técnico y científico de NulabInc, quien elabora en exclusividad tal y como lo admite Representaciones No

Hagas Dietas Olalde C.A., para ella los distintos productos que ésta última tiene registrados a su nombre en el Servicio Autónomo de Propiedad Industrial (SAPI), los cuales fueron promovidos como prueba por la recurrente, por lo cual considera que la recurrente vincula sus negocios con NulabInc, a los efectos tributarios, y en consecuencia, el negar tal carácter de vinculación a la relación existente entre ambas empresas tal y como pretende la recurrente (sin olvidar la relación existente desde el punto de vista profesional y de investigación entre el socio de tal empresa José Olalde con NulabInc, también reconocido por la parte recurrente y que ha dado como resultado la elaboración del Adaptógeno AD Max), es a criterio de la representación de la República, un evidente caso de fraude a la ley tributaria, siendo en este caso la normativa defraudada la referente a Precios de Transferencia en la Ley de Impuesto Sobre La Renta y la normativa de cobertura toda aquella que es alegada por la recurrente para tratar de eludir el carácter de vinculación.

Como consecuencia de lo anterior, considera que están dados los supuestos de aplicabilidad de las mencionadas normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como lo previsto en la actitud de la empresa recurrente en sus relaciones comerciales con NulabInc, están inmersas en el concepto de Fraude a la Ley Tributaria al querer eludir el cumplimiento de sus deberes formales en materia de Precios de Transferencia derivados de la vinculación ya explicada; motivo por el cual, en

opinión de la representación de la República, debe desestimarse la denuncia efectuada de los vicios de falso supuesto e inmotivación presentadas por la recurrente.

En lo referente al denominado por la recurrente como Argumentación Relativa a la Carga de la Prueba y del Vicio de Inmotivación por Petición de Principio, la representación de la República señala, que en el caso de marras, cursan anexos a la causa tanto el expediente que contiene la decisión de la presente causa en vía administrativa, así como el referido a la verificación tributaria efectuada a la empresa recurrente.

Señala, que al leer los 10 folios que contiene el Informe Fiscal (folios 225 al 234 del expediente de verificación tributaria), se observan los preceptos recomendados por la doctrina para sustentar lo alegado por el sujeto activo de la obligación tributaria, referente al incumplimiento de sus deberes formales en materia de precios de transferencia.

Llama la atención de la representación de la República al respecto, el contenido del Acta de Requerimiento RCA-DF-PT-2008-3177-1 de fecha 09 de septiembre de 2008, en la cual se solicita información sobre 22 puntos, y de los cuales, según señala, no entregó casi ninguno, tal y como se evidencia del contenido del expediente contentivo del procedimiento de fiscalización. Por lo tanto, es evidente que en sede administrativa la recurrente se abstuvo de efectuar alguna labor probatoria favorable a su pretensión y ahora pretende imputarle a la Administración una supuesta inactividad probatoria.

Hace notar, que uno de los ilícitos

cometidos por la empresa en el procedimiento de verificación fue "...3. No conservó la documentación e información relacionada con precios de transferencia en los lapsos y condiciones establecidas en la norma que rige la materia correspondiente a los ejercicios fiscales antes identificados, infringiendo así lo establecido en el artículo 169 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 16-02-2007".

Al respecto, indica que siendo la consecuencia de tal omisión obstaculizar la labor verificadora de la Administración, ya que la contabilidad es un medio de prueba y la base imponible respectiva parte del resultado contable. La noción de resultado contable, forma parte de la técnica o manera de expresar en contabilidad el beneficio del respectivo ejercicio económico. Tal resultado, renta o beneficio, junto con los respectivos balances e inventarios del contribuyente, se fundamenta en documentos o soportes contables y se asienta en determinados libros o registros, también documentos, propiedad de la empresa pero destinados a informar a terceros sobre la imagen fiel de la empresa.

Se evidencia que por el simple hecho de registrar las operaciones contables, ellas no deben tomarse sin ningún cuestionamiento por los terceros como una verdad absoluta emanada de la sociedad comercial o del particular fiscalizado, por lo que la contabilidad cumple la función de fuente de información primaria para la consecuente determinación o constatación de los distintos elementos que dan origen a la obligación tributaria.

Explica que en el Derecho Tri-

butario, los libros de contabilidad y los documentos que acreditan la información contable, son requeridos por la respectiva Administración Tributaria para comprobar la fidelidad de la información, por lo que la contabilidad informa los hechos que reflejan la capacidad económica del empresario, los documentos contables prueban la adecuación entre lo registrado en la contabilidad, lo declarado y autoliquidado, y por último los procedimientos de verificación y determinación comprueban la veracidad y la adecuación a las normas tributarias del contenido de las declaraciones autoliquidadas o enteramientos efectuados por los sujetos pasivos o responsables.

Que tal como se evidencia del contenido del expediente de verificación tributaria, éste hace plena prueba de los ilícitos formales imputados a la empresa recurrente, a saber: 1. No utilizó la metodología establecida en materia de precios de transferencia para los ejercicios fiscales del 01-01-2004 al 31-12-2004, del 01-01-2005 al 31-12-2005, del 01-01-2006 al 31-12-2006 y del 01-01-2007 al 31-12-2007, quebrantando lo establecido en los artículos 113 y 112 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 28-12-2001 y del 16-02-2007 respectivamente. 2. Omitió presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas correspondientes a los mencionados ejercicios fiscales, vulnerando lo establecido en el artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 28-12-2001 y 16-02-2007. 3.- No conservó la documentación e información relacionada con precios de transferencia en los

lapsos y condiciones establecidas en la norma que rige la materia correspondiente a los ejercicios fiscales antes identificados, infringiendo así lo establecido en el artículo 169 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 16 de febrero de 2007.

Concluye, que la actividad argumentativa de la recurrente en el presente caso, estuvo orientada no a desvirtuar sus omisiones formales derivadas de prestar la colaboración requerida al sujeto activo de la obligación tributaria, sino a alegar que no existe vinculación a los efectos de lo previsto en la Ley de Impuesto Sobre La Renta para Precios de Transferencia, por lo que a juicio de la representación de la República, están suficientemente probados los ilícitos formales; por lo cual debe ser desestimado igualmente la denuncia de Argumentación Relativa a la Carga de la Prueba y del vicio de inmotivación por Petición de Principio.

## II MOTIVA

La litis del presente asunto se circunscribe a resolver las denuncias planteadas por la recurrente con respecto a: i) vicio en el procedimiento; ii) vicio de falso supuesto, en lo que respecta a la obligación de cumplir con los deberes formales en materia de precios de transferencia, por considerar la Administración Tributaria que la recurrente está vinculada a su proveedor extranjero Nulab Incorporated; iii) vicio de inmotivación por Petición de Principio, con respecto a la carga de la prueba; y iv) vicio de inmotivación.

Delimitada la litis, este Tribunal pasa a decidir efectuando las consideraciones siguientes:

i) En cuanto a la denuncia acerca del vicio en el procedimiento, la recurrente señala que la Administración Tributaria incurrió en la violación del derecho al debido proceso y a su vez, conculcó su derecho a la defensa, al sostener que ejerció el Recurso Contencioso Tributario subsidiariamente al Recurso Jerárquico. Señala que existe una motivación contradictoria que hizo incurrir a la Administración Tributaria en error, al ordenar remitir copia del recurso interpuesto, del acto recurrido y de la decisión del jerárquico, a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios del Área Metropolitana de Caracas (URDD), y no así de la totalidad del expediente administrativo, por considerar que la recurrente había interpuesto un recurso subsidiario.

Con respecto a este particular, este Juzgador observa del contenido del acto objetado que ciertamente señala en su penúltimo párrafo:

“Envíese copia del recurso interpuesto, del acto administrativo recurrido junto con un ejemplar de la resolución que decide el recurso interpuesto a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, a fin que se conozca el recurso contencioso que subsidiariamente al jerárquico interpuso la contribuyente mencionada”. (Folio 55 del expediente judicial).

En este sentido, es pertinente destacar el criterio de la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo

Tribunal, con relación al debido proceso y al derecho a la defensa:

“En armonía con lo señalado, es preciso referir el criterio reiterado por esta Máxima Instancia relativo a que tanto en el procedimiento administrativo como en el judicial, el efectivo cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso impone que se cumplan con estricta rigurosidad todas las fases o etapas, en las cuales las partes involucradas tengan iguales oportunidades para formular alegatos y defensas, así como controlar las pruebas que cada una promueva para demostrar sus argumentos o pretensiones; lo contrario constituye una alteración en el derecho a la igualdad de las partes que violenta la esencia misma del proceso. (Vid, sentencias Nros. 00479 y 00128 del 23 de abril de 2008 y 02 de febrero de 2011, casos: *Tenería Primero de Octubre, C.A.* y *Minera Loma de Níquel, C.A.*, respectivamente)”.

También, la misma Sala Político-administrativa ha expresado con respecto al derecho a la defensa:

“Con ocasión de la denuncia formulada por el recurrente, debe precisarse que es criterio reiterado de esta Sala, que el derecho a la defensa implica el derecho a ser notificado de la apertura de un procedimiento administrativo, para que el particular pueda presentar los alegatos de su defensa, máxime si fue iniciado de oficio; el derecho a tener acceso al expediente con el propósito de examinar, en cualquier estado del procedimiento, las actas procesales; el derecho que tiene el administrado a presentar pruebas que permitan desvirtuar los alegatos ofrecidos en

su contra por la Administración; el derecho a recibir oportuna respuesta a su solicitud y finalmente, el derecho que tiene a ser informado de los recursos y medios de defensa”. (Sentencia número 01658 del 30 de noviembre de 2011).

Tal como lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, el debido proceso contiene dentro de sí un conjunto de garantías que se traducen en derechos. La violación del debido proceso ocurre cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación en el mismo, el ejercicio de sus derechos o se le prohíbe realizar actividades probatorias; es decir, cuando las partes no tenga igualdad de oportunidades en la defensa de sus derechos.

En razón de lo expuesto, este Tribunal aprecia que en el presente caso, la circunstancia alegada por la recurrente como violatoria del debido proceso y de su derecho a la defensa, es improcedente, por cuanto se demuestra que no existe tal violación, ya que no están dados los supuestos que impidan a la recurrente conocer el procedimiento que pueda afectarlo, su participación en el mismo, el ejercicio de sus derechos o que se le prohíba realizar actividades probatorias, por el contrario, la recurrente conocía el procedimiento, conoció los fundamentos legales y los supuestos de hecho que originaron la emisión del acto, se le notificaron los actos administrativos que podían afectarla y ejerció los recursos en su contra. Asimismo, la recurrente tuvo la oportunidad de promover pruebas en el presente proceso.

Además de lo anterior, un simple

error material, en el cual la Administración Tributaria, le da tratamiento de jerárquico subsidiario, y que además no impide la interposición del Recurso Contencioso Tributario, no puede considerarse como violatorio del debido procedimiento administrativo y mucho menos del debido proceso, puesto que no se aprecia obstáculo para la interposición de la acción en sede judicial; en consecuencia, este Tribunal declara improcedente la denuncia invocada con respecto a la violación del debido proceso y del derecho a la defensa. Así se declara.

ii) y iv) Con respecto a las denuncias acerca de los vicios de falso supuesto e inmotivación, este Tribunal observa:

Se ha establecido que el vicio de Falso Supuesto, puede configurarse tanto del punto de vista de los hechos como del derecho y afectan lo que la doctrina ha considerado llamar “Teoría Integral de la Causa”, la cual consiste en agrupar todos los elementos de forma y fondo del acto administrativo de forma coherente y precisa conforme a la norma, y analizar la forma en la cual los hechos fijados en el procedimiento se enmarcan dentro de la normativa legal aplicable al caso concreto, para así atribuir a tales hechos una consecuencia jurídica acorde con el fin de la misma.

Las modalidades del vicio de falso supuesto, de acuerdo a la doctrina, son las siguientes:

a. La ausencia total y absoluta de hechos: La Administración fundamenta su decisión en hechos que nunca ocurrieron. Es decir, la Administración en el procedimiento

administrativo de formación del acto no logró demostrar o probar la existencia de los hechos que legitiman el ejercicio de su potestad. Es posible que los hechos hayan sucedido en la realidad, el problema está en que si el autor del acto no los lleva al expediente por lo medios de pruebas pertinentes, esos hechos no tendrán ningún valor jurídico, a los efectos de constituir la causa del acto dictado.

b. Error en la apreciación y calificación de los hechos: Aquí los hechos invocados por la Administración no se corresponden con los previstos en el supuesto de la norma que consagra el poder jurídico de actuación. Los hechos existen, figuran en el expediente, pero la Administración incurre en una errónea apreciación y calificación de los mismos (falso supuesto stricto sensu).

c. Tergiversación en la interpretación de los hechos: El error en la apreciación y calificación de los hechos tiene una modalidad extrema, que puede implicar al mismo tiempo, un uso desviado de la potestad conferida por Ley. Se trata de la tergiversación en la interpretación y calificación de los hechos ocurridos, para forzar la aplicación de una norma.

En ese orden de ideas, la Sala Políticoadministrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante sentencia número 01117, de fecha 19 de septiembre del 2002, y otras, ha expresado lo siguiente:

“A juicio de esta Sala, el vicio de falso supuesto se patentiza de dos maneras, a saber: cuando la Administración, al dictar un acto administrativo, fundamenta su decisión en

hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el o los asuntos objeto de decisión, incurre en el vicio de falso supuesto de hecho. Ahora, cuando los hechos que dan origen a la decisión administrativa existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al dictar el acto los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo para fundamentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos del administrado, se está en presencia de un falso supuesto de derecho que acarrearía la anulabilidad del acto”.

De lo anterior se infiere, que el vicio de falso supuesto de hecho se verifica cuando la Administración Tributaria dicta un acto administrativo basándose en hechos ilusorios o en hechos distintos al asunto controvertido, es decir, cuando se fundamenta en hechos inexistentes o que ocurrieron de manera distinta a la apreciación efectuada por el órgano administrativo; mientras que el falso supuesto de derecho, tiene lugar cuando la Administración, al dictar el acto, se basa en una norma que no es aplicable al caso concreto o cuando se le da un sentido que ésta no tiene.

Por otro lado con respecto a la denuncia de inmotivación del acto, también es oportuno traer a colación la sentencia número 00145, dictada por la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal el 11 de febrero de 2010, mediante la cual expresó:

“Al respecto, esta Alzada considera necesario señalar que la motivación de los actos administra-tivos

está referida a la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho de éste. Así, el artículo 9 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en forma expresa exige que los “actos adminis-trativos de carácter particular” deben estar suficientemente motivados, exceptuando a los de simple trámite o aquellos a los cuales una disposición legal exima de ella, entendiéndose por estas razones la explanación de los presupuestos de hecho y de derecho que tuvo la administración para dictar el proveimiento administrativo.

En ese sentido, el artículo 149, numerales 3, 5 y 7 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable rationetemporis al caso de autos, señala que todo acto administrativo deberá contener “...3. Indicación del tributo que corresponda y, si fuera el caso, el período fiscal correspondiente; (...) 5. Fundamentos de la decisión; (...) 7. Discriminación de los montos exigibles por tributos, actualización monetaria, recargos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos...”.

De la normativa parcialmente transcrita, se observa la voluntad del legislador de instituir la motivación como uno de los principios rectores de la actividad administrativa, lo cual permite adecuar su función dentro de los límites que la ley le impone. Tal exigencia consiste en que los actos que la Administración emita deberán estar debidamente motivados, es decir, señalar en cada caso el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el administrado pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y

jurídicas que originaron tal solución, permitiéndole oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa.

Es jurisprudencia de este Supremo Tribunal, que la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce cuando no permite a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron las bases o motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión; pero no, cuando la sucinta motivación, permite conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario.

La motivación que supone toda resolución administrativa, no es necesariamente el hecho de contener dentro del texto que la concreta, una exposición analítica o de expresar los datos o razonamientos en que se funda de manera discriminada, pues un acto puede considerarse motivado cuando ha sido expedido con base en hechos, datos o cifras concretas y cuando éstos consten efectivamente y de manera explícita en el expediente.

Por otra parte, se ha reiterado de manera pacífica que se da también el cumplimiento de tal requisito, cuando la misma esté contenida en su contexto, es decir, que la motivación se encuentre dentro del expediente, considerado en forma íntegra y formado en virtud del acto de que se trate y sus antecedentes, siempre que el administrado haya tenido acceso a ellos y conocimiento oportuno de los mismos; siendo suficiente, en algunos casos, que sólo se cite la fundamentación jurídica, si ésta contiene un supuesto unívoco y

simple. (Vid. Sentencia N° 01815, de fecha 3 de agosto de 2000, reiterado entre otras en decisiones Nros. 00387 del 16 de febrero de 2006 y 00649 del 20 de mayo de 2009, casos: Asociación Cooperativa de Transporte de Pasajeros Universidad, Valores e Inversiones C.A. y Corporación Inlaca, C.A.).

En definitiva, el objetivo de la motivación es, en primer lugar, permitir a los órganos competentes el control de la legalidad del acto emitido y, en segundo lugar, hacer posible a los administrados el ejercicio del derecho a la defensa.

Ahora bien, circunscribiendo lo anteriormente señalado al caso de autos, la Sala observa de la Resolución impugnada una exposición suficiente de las razones por la cuales la Administración Tributaria rechazó parte de los créditos fiscales solicitados por la contribuyente, basándose fundamentalmente en que “algunas facturas no pertenecían al período impositivo cuya devolución fue solicitada”, “facturas con enmendaduras”, “facturas a nombre de terceros” y “facturas que no cumplen con lo establecido en la Resolución 3.146”; “por ello, esta Sala considera que se encuentra satisfecho el requisito de la motivación, por lo que resulta infundado el vicio invocado. Así se declara” (Resaltado de este Tribunal Superior).

En este sentido, este Tribunal debe precisar que la motivación de los actos administrativos está referida a la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho de éstos, vale decir, que los actos emitidos por la Administración deberán estar debidamente motivados y señalar en

cada caso el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el administrado pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron tal solución, permitiéndole oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa.

Este Juzgador observa que en el presente caso, la recurrente denuncia tanto el vicio de inmotivación como el vicio de falso supuesto; al respecto, es conveniente señalar que es contrario a la doctrina precisada por la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal, alegar conjuntamente estos vicios.

En cuanto a las particularidades que se presentan cuando se alegan en un mismo acto la inmotivación y el falso supuesto, la Sala Político administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia número 330, dictada en fecha 26 de febrero de 2002, caso: “Ingeconsult Inspecciones, C.A.”, expresó:

“...Sobre esta tema la Sala ha sido constante en afirmar que al alegarse simultáneamente los vicios de inmotivación y falso supuesto, se produce una incoherencia en la fundamentación de los supuestos expresados que no permite constatar la existencia de uno u otro, dado que se trata de conceptos mutuamente excluyentes. Tanto es así que la inmotivación supone la omisión de los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar al acto, y el falso supuesto alude a la inexistencia de los hechos, a la apreciación errada de las circunstancias presentes, o bien a la fundamentación en una norma que no resulta aplicable al caso

concreto. Siendo ello así, cómo podría afirmarse que un mismo acto, por una parte, no tenga motivación, y por otra, tenga una motivación errada en cuanto a los hechos o el derecho.

Expresarse en los términos indicados, sin duda, representa un preocupante desconocimiento de los elementos que acompañan al acto administrativo y los efectos que se producen cuando adolecen de los vicios indicados. En ese sentido, esta Sala desestima por excluyentes los alegatos de inmotivación planteado. Así se decide...”.

Considerando lo anterior, este Tribunal debe aclarar que en el caso de marras el vicio aludido por la recurrente es el de falso supuesto y no el de inmotivación del acto recurrido, ya que no puede alegar, por una parte, como fundamento del vicio de inmotivación que “...La administración tributaria en el acto aquí recurrido se limitó (sic) esta-blecer, de manera vaga e inocua que mi representada y la fabricante extranjera debían considerarse parte vinculada, en forma indirecta, por el hecho de que los productos son elaborados de manera exclusiva y bajo las instrucciones que emite Representaciones No Hagas Diesta Olalde, C.A. al fabricante, y por la asesoría (sic) externa que realiza el ciudadano José Olalde.”, y por la otra, que “...La conclusión a la cual llega el ente tributario y por lo cual establece la configuración de partes vinculadas, constituye un falso supuesto de hecho...”; ya que tales manifestaciones son recíprocamente excluyentes. Además se observa, que el acto impugnado se encuentra debidamente motivado, ya que presenta en

su contenido suficiente sustento y explicación para ser jurídicamente entendido y se puedan precisar las causas que motivaron el reparo, la recurrente conoció los fundamentos legales y los supuestos de hecho que originaron la emisión del acto; razón por la cual estima este Tribunal que es improcedente la denuncia acerca de la inmotivación del acto. Así se declara.

Ahora bien, en cuanto a la denuncia acerca del vicio de falso supuesto, en lo que respecta a la obligación de cumplir con los deberes formales en materia de precios de transferencia, por considerar la Administración Tributaria que la recurrente está vinculada a su proveedor extranjero NulabIncorporated, este Tribunal observa:

Recientemente, la Sala Político administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia número 01415 del 28 de noviembre de 2012, expresó con respecto al vicio de falso supuesto:

“Con relación al vicio de falso supuesto, la Sala ha establecido que éste se manifiesta de dos maneras: la primera, cuando la Administración al dictar un acto administrativo fundamenta su decisión en hechos inexistentes o que ocurrieron de manera distinta a la apreciación efectuada por el órgano administrativo, caso en el que estamos en presencia de un falso supuesto de hecho. La segunda se configura cuando los hechos que dan origen a la decisión administrativa existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero la Administración al dictar el acto los subsume en una norma errónea o inexistente en

el universo normativo para fundamentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos del administrado.

En este sentido, debe señalarse que el vicio de falso supuesto de hecho al igual que el falso supuesto de derecho, afecta la causa del acto administrativo y acarrea su nulidad, por lo cual es necesario examinar si la configuración del acto administrativo se adecuó a las circunstancias de hecho y de derecho probadas en el expediente y, además, si se dictó de manera que guarde la debida correspondencia con el supuesto previsto en la norma legal. (Vid. sentencias de esta Sala Nos. 2189 del 5 de octubre de 2006 y 00504 del 30 de abril de 2008, entre otras)”.

En la misma sentencia, ya citada, la Sala Políticoadministrativa se pronunció con relación a los Precios de Transferencia, señalando:

“Ahora bien, a los fines de resolver el alegato esgrimido por la parte accionante, debe la Sala traer a colación lo establecido respecto a los Precios de Transferencia en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, específicamente en las Disposiciones Generales, artículo 112 de la Ley en comento, de acuerdo al cual:

#### **“Artículo 112**

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones

comparables”.

De lo antes transcrito se desprende que a los efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas deben para esas operaciones determinar sus ingresos, costos y deducciones con base en los precios y montos de contraprestaciones utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables”.

En el caso de marras, este Juzgador observa del contenido del acto impugnado mediante el presente Recurso Contencioso Tributario (Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011), que declara sin lugar el Recurso Jerárquico interpuesto el 04 de agosto de 2009 y confirma la Resolución número 3177 de fecha 26 de junio de 2009, imponiendo una multa por la cantidad de MIL SETENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (1.070 U.T.).

Mediante la Resolución número 3177 de fecha 26 de junio de 2009, la cual se origina en virtud de la verificación fiscal efectuada a la contribuyente REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., con relación al cumplimiento de sus deberes formales en materia de precios de transferencia, se constató que la recurrente:

1. No utilizó la metodología establecida en materia de precios de transferencia para los ejercicios fiscales 2004, 2005, 2006 y 2007, quebrantando lo establecido en los artículos 112 y 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 28 de diciembre de 2001 y del 16 de febrero de 2007.

2. Omitió presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas correspondientes a los mencionados ejercicios fiscales, vulnerando lo establecido en el artículo 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

3. No conservó la documentación e información relacionada con precios de transferencia en los lapsos y condiciones establecidos legalmente, infringiendo lo establecido en el artículo 169 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por tales motivos, la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital, procedió a imponer las sanciones previstas en los artículos 102, numeral 4, segundo aparte; 103, numeral 2, primer aparte; y 104, numeral 10, primer aparte, del Código Orgánico Tributario, considerando la concurrencia de ilícitos tributarios según lo dispuesto en el artículo 81 *eiusdem*.

En este sentido, la recurrente sostiene que la Administración Tributaria incurrió en el vicio de falso supuesto, cuando consideró la participación indirecta del ciudadano José Olalde y de Representaciones No Hagas Dietas Olalde, C.A., en la empresa extranjera NulabInc, considerándolas partes vinculadas, como consecuencia de existir una exclusividad en la elaboración de sus productos, bajo sus marcas y por ser asesor de la fabricante extranjera.

Analizado lo anterior, este Juzgador infiere que el caso sub iudice se circunscribe a establecer si la recurrente REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., es parte vinculada a su proveedor ex-

tranjero NULAB INCORPORATED, y si por lo tanto, está obligada a cumplir con los deberes formales en materia de precios de transferencia, establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así las cosas, quien aquí decide considera pertinente transcribir las normas que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta del 16 de febrero de 2007, con respecto a las “Partes Vinculadas”, del mismo tenor de los artículos 117 y 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del 2001, ambas aplicables en razón del tiempo; y que disponen lo siguiente:

“Artículo 116. A los efectos de este Capítulo, se entenderá por parte vinculada la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

#### **Artículo 117**

La normativa prevista en este Capítulo se aplicará a las operaciones efectuadas por medio de persona interpuesta, que no califique como vinculada a una parte residente en la República Bolivariana de Venezuela, por medio de la cual ésta opere con otra en el exterior que califique como vinculada.

Del análisis de las normas transcritas se infiere, que constituye parte vinculada la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra, o cuando una misma persona participe en estas directa o indirectamente. Igualmente, se tienen entre partes vinculadas las operaciones efectuadas

entre la República Bolivariana de Venezuela y las entidades situadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Por lo tanto, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que realicen operaciones con partes vinculadas, deben acogerse a los métodos previstos con relación a los precios de transferencia.

Se entiende entonces, que una empresa ubicada en Venezuela tiene vinculación con una empresa extranjera, además de lo señalado *ut supra*, cuando se puede apreciar que los precios de compras y ventas entre las mismas son distintos al precio de mercado, lo que hace presumir su vinculación por tratarse de los mismos intereses. Por tales motivos, la legislación en la materia fija los métodos que deberán utilizarse para determinar los precios; a todo evento, si bien las empresas vinculadas pueden fijar entre ellas los precios para sus operaciones (siempre que se trate de métodos internacionalmente aceptados), sin embargo, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que los precios facturados entre sí por dos empresas vinculadas deben compararse con los precios del mercado, tal como ocurre en las operaciones entre partes independientes.

Ahora bien, en lo que respecta al caso sub iudice, se aprecia del contenido del acto recurrido los criterios de vinculación establecidos por la actuación fiscal, en el Informe Fiscal RCA-DF-VDF-PT-2008-3177, en el cual señaló:

“1. En los Estados Financieros Consolidados y Combinados de la contribuyente sancionada correspondientes a los años 2004 y 2005 así como 2006 y 2007 (expediente admi-

nistrativo, folios 194 al 215 y 144 al 193 respectivamente) los contadores públicos de la sociedad señalan en el punto N° 5 referido a los Inventarios de cada uno de ellos, que la empresa de autos "...realiza un volumen importante de sus compras de productos Adaptógenos a un proveedor extranjero, quien fabrica bajo especificaciones de Representaciones no Hagas Dieta Olalde, C.A., y con carácter de exclusividad para la compañía..."

2. Entre tanto, es oportuno señalar que tal como se evidencia del "Listado de Proveedores" suministrado por la contribuyente sancionada el cual riel a folio 142 del mismo expediente, el único proveedor internacional que suministra productos a la empresa de autos es la compañía Nulab Inc., la cual se encuentra ubicada en los Ángeles California, Estados Unidos de Norteamérica.

3. Igualmente, se observa en el punto N° 8 de los referidos Estados Financieros que los Activos Fijos Intangibles de la contribuyente verificada "...están representados por los derechos sobre marcas registradas, adquiridos de una empresa relacionada, por US\$ 2,000 miles..." y resulta que entre esas marcas se encuentran los productos Adaptógenos los cuales tal como se explicó anteriormente son adquiridos con exclusividad de la empresa NulabInc, ubicada en los Ángeles California, Estados Unidos, la cual los fabrica basándose en las especificaciones de Representaciones No Hagas Dieta Olalde, C.A.

4.- Asimismo, se evidencia de las páginas Web:

<http://www.adaptogeno.com> del Centro Médico Docente Adaptógeno,

quien es una de las empresas relacionada de Representaciones no Hagas Dieta Olalde, C.A., (ver criterios para la consolidación en el folio 151 del expediente administrativo) y <http://www.nulaninc.com/productdev.php> (folios 221 al 224 del mismo expediente), las cuales anexó la funcionaria actuante como parte de los documentos probatorios, que el Sr. José Olalde Presidente y accionista mayoritario de la contribuyente verificada (...) presta consultoría científica a la empresa NulabInc ubicada en los Ángeles California (Estados Unidos) pues forma parte del conjunto de profesionales que brindan su asesoría para la elaboración de nuevos productos". (Folios 47, 48 y 49 del expediente judicial).

En este orden de ideas, la recurrente, con el objeto de desvirtuar la vinculación que pudiera existir entre REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A. y NULAB INCORPORATED, promovió como prueba el "Certificado de Estado del Accionista", de NULA INCORPORATED, emitido según la legislación del Estado de la Florida, en idioma inglés, apostillado y traducido por intérprete público, en el cual se deja constancia de que las acciones pertenecen a Hakan Johansson & Gabriela Johansson.

Igualmente promueve como prueba, copia del documento constitutivo y estatutos sociales de la sociedad mercantil REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., con el objeto de demostrar la inexistente relación accionaria, de gestión y control entre NULAB INCORPORATED y REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A.

A la par, la representación de la República Bolivariana de Venezuela promovió prueba de informes, requiriendo del ciudadano José Olalde, informara sobre los siguientes aspectos: i) si participó en el desarrollo del Adaptógeno AD MAX; ii) si ha participado o participa actualmente en otras actividades similares o análogas con la empresa Nulab Inc.; y iii) si por la actividad de desarrollo del producto Adaptógeno AD MAX recibió algún pago por parte de NulabInc, y de ser afirmativa su respuesta, presente los documentos que soporten tales pagos.

Al respecto, mediante escrito consignado en fecha 15 de noviembre de 2012 (folio 155 del expediente judicial), el ciudadano José Olalde informó a este Tribunal sobre los aspectos mencionados, manifestando lo siguiente: i) que no participó en el desarrollo del producto ADMAX, pero sí participó como opinión científica calificada en el desarrollo y publicación de un artículo técnico sobre la actividad genética de ADMAX; ii) es consultor técnico ante NulabInc, al actuar en representación de Representaciones No Hagas Dieta Olalde, C.A.; y iii) no recibió pago alguno por el desarrollo del producto Adaptógeno ADMAX.

No obstante lo anterior, este Tribunal aprecia de los autos, que es un hecho cierto y no controvertido por las partes que el ciudadano José Olalde, quien es Presidente y accionista de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., es asesor externo de la empresa estadounidense NULAB INCORPORATED.

Es de hacer notar que, según la recurrente, dicha asesoría se deriva

de la formación profesional y científica del ciudadano José Olalde “...en ese ámbito de conocimiento en materia Herbolaria, a nivel nacional e internacional...”, e igualmente, señala que los asesores externos “...se limitan a ofrecer recomendaciones sobre nuevas formulaciones basados en las investigaciones y desarrollos mas recientes en el campo de la nutrición humana...”.

Vale decir, el ciudadano José Olalde ofrece recomendaciones y asesoría a la empresa estadounidense NULAB INCORPORATED, para la elaboración de nuevos productos (Adaptógenos), quien es el proveedor extranjero de la recurrente, y a su vez, REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., adquiere estos productos con exclusividad, ya que NULAB INCORPORATED fabrica estos productos basándose en las especificaciones de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A.; esta situación es reconocida por la propia recurrente, cuando expresa: “El hecho de que mi representada sea la propietaria de las marcas de los distintos productos que ordena fabricar a su proveedor extranjero, es lo que justifica de que dicha fabricación sea realizada bajo las especificaciones y bajo el carácter de exclusividad que abriga a mi representada, por el solo y lógico hecho de ser propietaria de los productos marca Adaptogenos, en sus distintas variedades...” (Folio 19 del expediente judicial).

Así las cosas, este Tribunal observa que el objeto principal de la recurrente es “...la distribución al mayor de medicamentos naturales de la marca exclusiva “Adaptó-

genos”...” En este sentido, su documento constitutivo indica:

“La Compañía se dedicará al comercio en general, y en especial a la distribución, compra, venta, importación, consignación, fabricación y/o preparación de todo tipo de productos alimenticios, dietéticos, medicinales, naturales y artificiales, asó como su desarrollo y planificación”.

Ahora bien, analizados los elementos que constan en autos y en consideración de lo precedentemente expuesto, quien aquí decide observa que al entenderse por parte vinculada la empresa que participe “...directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas”, y siendo que en el presente caso el ciudadano José Olalde, Presidente y accionista de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., presta sus servicios como asesor externo de la sociedad mercantil NULAB INCORPORATED, ubicada en los Ángeles California (Estados Unidos), para la elaboración de los productos Adaptógenos, y que al mismo tiempo, NULAB INCORPORATED, es su proveedor exclusivo, pues ordena a este último la fabricación de los productos Adaptógenos bajo las especificaciones y bajo el carácter de exclusividad, por el hecho de ser la recurrente propietaria de los productos marca Adaptógenos, en sus distintas variedades, en consecuencia, se evidencia que la misma persona (José Olalde), participa, si se quiere, en forma indirecta en la empresa extranjera, al ser asesor de

la misma y, a la vez, al adquirir sus productos en forma exclusiva, a través de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., de lo cual se infiere que existe la influencia de una empresa en la otra; por lo que a la luz de la norma prevista en el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (117 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2001), existe vinculación entre ambas sociedades y, por lo tanto, debe cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, se declara improcedente la denuncia acerca del vicio de falso supuesto. Así se declara.

iii) En cuanto al denunciado vicio de inmotivación por Petición de Principio, con respecto a la carga de la prueba, este Tribunal observa:

Nuestro Código de Procedimiento Civil acoge la antigua máxima romana *incumbit probatio quid dicit*, no *quinegat*, lo cual significa que cada parte debe probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Por su parte, la doctrina sobre la carga de la prueba, establece que corresponde la carga de probar un hecho a la parte cuya petición (pretensión o excepción) lo tiene como presupuesto necesario, de acuerdo con la norma jurídica aplicable o expresada de otra manera, a cada parte le corresponde la carga de probar los hechos que sirvieron de presupuesto a la norma que consagra el efecto jurídico perseguido por ella, cualquiera que sea su posición procesal. Por ello, al afirmarse o negarse un hecho, permanece inalterable el ejercicio en mayor o menor grado de la carga de

probarlo.

Ello así, para que el Juez llegue a ordenar procedente la nulidad solicitada, debe apreciar las pruebas y verificar si estas se ajustan a los presupuestos de ley, conforme a los artículos 12 y 506 del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, se debe también recordar que estamos frente a un procedimiento judicial que tiene por objeto la nulidad y la interpretación de normas y hechos que permitan verificar la procedencia de la sanción, por lo tanto, no basta sólo con alegar los vicios, también debe probarse la existencia del derecho o la nulidad del acto impugnado, siendo perfectamente aplicable el artículo 506 del Código de Procedimiento Civil que establece:

**“Artículo 506**

Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación.

Los hechos notorios no son objeto de prueba”.

Asimismo, por remisión del Artículo 332 del Código Orgánico Tributario, se deben observar las reglas del Código de Procedimiento Civil y en especial, la contenida en su Artículo 12, el cual señala:

**“Artículo 12**

Los jueces tendrán por norte de sus actos la verdad, que procuraran conocer en los límites de su oficio. En sus decisiones el Juez debe atenerse a las normas del derecho a

menos que la Ley lo faculte para decidir con arreglo a la equidad. Debe atenerse a lo alegado y probado en autos, sin poder sacar elementos de convicción fuera de estos, ni suplir excepciones o argumentos de hechos no alegados ni probados. El Juez puede fundar su decisión en los conocimientos de hecho que se encuentren comprendidos en la experiencia común o máximas de experiencia. En la interpretación de contratos o actos que presenten oscuridad, ambigüedad o deficiencia, los jueces se atenderán al propósito y a la intención de las partes o de los otorgantes, teniendo en mira las exigencias de la Ley, de la verdad y de la buena fe”. (Subrayado y resaltado añadido por este Tribunal Superior.)

Al respecto, la Sala Políticoadministrativa de nuestro Máximo Tribunal señaló en sentencia número 429 de fecha 11 de mayo de 2004, que el Juez Contencioso Tributario no estaba sometido al Artículo 12 del Código de Procedimiento Civil, cuando sostuvo:

“Así las cosas, se advierte que el juzgador efectivamente emitió su pronunciamiento respecto de los presuntos motivos sobrevenidos en los que la Administración Fiscal fundamentó el acto recurrido, declarando la improcedencia de tal alegato, y de igual forma decidió el punto relativo al falso supuesto invocado por la actora. Por otra parte, en cuanto a lo dicho por la representante de los intereses fiscales de la República en relación a que el a quo emitió su pronunciamiento sin considerar la sentencia dictada por el Tribunal Superior Octavo de lo

Contencioso Tributario, ni las alegaciones invocadas en el escrito de informes presentado por esa representación, debe esta Sala destacar, una vez más, que en el proceso contencioso-administrativo y específicamente el contencioso-tributario, contrariamente a lo que sucede en el proceso civil ordinario regido por el principio dispositivo, el juez goza de plenos poderes de decisión que le permiten apartarse de lo alegado y probado por las partes, pudiendo incluso declarar la nulidad de los actos sometidos a su consideración cuando ellos estuvieren afectados de inconstitucionalidad o ilegalidad, no estando sujeto, por consiguiente, al señalado principio dispositivo regulado en el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil. En consecuencia, no habiéndose configurado error alguno que afectara la concordancia lógica y jurídica que debe existir entre lo alegado por las partes y la sentencia, no puede afirmarse, como sostiene la apelante, que la recurrida haya incurrido en el vicio de incongruencia por omisión de pronunciamiento. Así se decide”.

Considerando lo expuesto, este Juzgador aprecia que en el presente caso la Administración Tributaria sí demostró la vinculación existente entre la recurrente y la empresa extranjera NULAB INCORPORATED, tal como se declaró en el punto anterior, y por el contrario, la recurrente no logró desvirtuar el contenido de la Resolución impugnada, lo cual trae como consecuencia que este Tribunal tenga por cierto su contenido; siendo

improcedente este alegato de la recurrente. Así se declara.

### III DECISIÓN

Con fundamento en los razonamientos precedentemente expuestos, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la Ley, declara SIN LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., contra la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Se CONFIRMA la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RCA/DJT/CRA/2011-000319, de fecha 27 de julio de 2011, en todas y cada una de sus partes.

De conformidad con el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, se exime de costas a la recurrente por haber tenido motivos racionales para litigar.

Publíquese, regístrese y notifíquese a la Procuraduría General de la República, por encontrarse el presente fallo dentro del plazo previsto en el artículo 277 del Código Orgánico Tributario.

“(Omissis...)”

**No existe deber formal de notificar a la Administración Aduanera del endoso del conocimiento de embarque, considerando el artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas en los casos señalados**

0179

Expediente: AP41-U-2012-000055  
Sentencia: 003-2013  
Tribunal Superior Noveno de lo  
Contencioso Tributario de la Cir-  
cunscripción Judicial del Area  
Metropolitana de Carac  
Fecha: 28/01/2013

Partes: CONSOLIDADORES DE CARGA PRISERCA, C.A. (PRISERCA), vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT). Objeto: Recurso Contencioso Tributario contra las Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008350, dictadas por la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se le impone multas por la cantidad equivalente a QUINIENTOS CINCUENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (550 U.T.), cada una, lo cual asciende al equivalente de MIL CIEN UNIDADES TRIBUTARIAS (1.100 U.T.).

Decisión: Declara CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad mercantil CONSOLIDADORES DE CARGA PRISERCA, C.A. (PRISERCA), contra las Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008351, dictadas por la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se le impone multas por la cantidad equivalente a QUINIENTOS CINCUENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (550 U.T.), cada una, lo cual asciende al equivalente de MIL CIEN UNIDADES TRIBUTARIAS (1.100 U.T.). Se ANULAN las Resoluciones impugnadas. No hay condenatoria en costas, en virtud de las prerrogativas procesales a favor de la República, contenidas en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

“(Omissis...)”

**I  
ALEGATOS**

Sostiene la sociedad recurrente:  
Que el 29 de noviembre de 2011, la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), emitió Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008350, las cuales le fueron notificadas el 13

de enero de 2012, imponiéndole multa por Quinientos Cincuenta Unidades Tributarias (550 U.T.), por cada una de conformidad con el artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas, al ser la mercancía desconsolidada por operador aduanero distinto al señalado previamente.

Como argumentos de fondo, la recurrente señala que los actos recurridos son violatorios del numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de

Venezuela, debido a que su conducta no se encuentra tipificada expresamente en la ley como delito, ya que en ningún momento impidió o retrasó el ejercicio de la potestad aduanera con respecto a la nacionalización o tránsito de las mercancías amparadas en las guías aéreas.

Considera que resulta evidente que la Administración apreció erradamente los hechos y aplicó una norma jurídica que no correspondía, con lo cual incurrió en un falso supuesto que le llevó a imponer una sanción sobre la base de hechos que no se compadecen con el tipo sancionatorio previsto en la norma invocada, viciando de nulidad los actos impugnados por vulneración de la garantía constitucional de tipicidad, lo cual dicho de otro modo, se encuentran viciados en su causa lo cual es contrario a la garantía constitucional de tipicidad.

“(Omissis...)”

## II MOTIVA

Analizadas las actas procesales, el Tribunal aprecia que el *themadecidendum*, se circunscribe a la solicitud de nulidad de las Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008350, dictadas por la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), conforme a la siguiente delación: (i) Violación al derecho constitucional a no ser sancionados por conductas que no se encuentren tipificadas

expresamente en la ley como delito conforme a lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; igualmente solicitan que en el supuesto negado que tal denuncia sea desechada por el Tribunal, (ii) se considere que no se debe a una conducta dolosa o culpable imputable a la sociedad recurrente; igualmente alegan (iii) la existencia de error de derecho excusable el cual, opera como circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria; denunciando por último, (iv) la falta de aplicación de circunstancias atenuantes de responsabilidad tributaria.

Delimitada la litis, el Tribunal procede a analizar los puntos objeto de controversia en los términos siguientes:

(i) Con respecto a la violación al derecho constitucional a no ser sancionados por conductas que no se encuentren tipificadas expresamente en la ley como delito conforme a lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se debe destacar previamente que luego de una revisión de la totalidad del expediente judicial y motivado a la confusión que se presenta de la lectura del escrito recursivo, que las Resoluciones impugnadas son las identificadas como SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008351, dictadas por la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se le impone multas por la cantidad equivalente a

QUINIENTOS CINCUENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (550 U.T.), cada una y no la Resolución SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008350.

La razón de esta aclaratoria deviene de los errores materiales contenidos en el mismo escrito recursivo, debido a que se puede leer de la referencia en la parte superior derecha del folio 01 del expediente judicial (el cual concuerda con la primera página del mencionado escrito), “Referencia: Recurso Contencioso Tributario contra las Resoluciones N° SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/2011-008346 y N° SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/2011-008351...” (Resaltado y subrayado añadido por este Tribunal Superior), así como se puede apreciar de los autos, copias fotostáticas de las Resoluciones SNAT/INA/ GAP/AMAI/ AAJ/2011-008351 (folios 73 y 97 del expediente judicial), lo cual es contrario a lo señalado en el primer párrafo del escrito recursivo, su petitorio, así como el escrito de informes, más no así de las copias consignadas y del escrito de promoción de pruebas que ratifican que los actos recurridos son las Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/2011-008351.

“(Omissis...)”

Ahora bien, como es sabido, las mercancías que ingresen a territorio nacional deben someterse a la potestad aduanera, y en el decurso de la importación, exportación o tránsito; intervienen auxiliares, como es el caso de los consolidadores, quienes son operadores (distintos a

los portadores) que se encargan de agrupar o desagrupar la carga que se transporta bajo su nombre y responsabilidad destinada a uno o más consignatarios finales, tal y como o define el Reglamento general de la Ley Orgánica de Aduanas, en su artículo 82.

En los casos de carga consolidada, el porteador o transportista debe registrar a través del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA) a la aduana respectiva, copia de los conocimientos de embarque matriz (denominados en idioma inglés “master”), donde debe aparecer como consignatario de algunos de ellos, el auxiliar consolidador de carga, quien a su vez registrará y validará su propio manifiesto de carga, desglosando los conocimientos de embarque propios (denominados en idioma inglés “house”), para tantos consignatarios como conocimientos contenga dicho manifiesto, conforme lo pauta el artículo 84 del Reglamento general de la Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia a lo previsto en el artículo 23 del Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado.

En otras palabras, la función primordial de los consolidadores, es la de agrupar la mercancía en las naves que las transportan y luego desagruparlas en cuantos consignatarios existan. No debe confundirse esta operación con la actividad realizada por los agentes de aduanas, a quienes se les exige para actuar ante la Administración Aduanera, en representación de un consignatario, exportador o remitente, un documento poder conforme al artículo 145

del Reglamento general de la Ley Orgánica de Aduanas y les está vedada la posibilidad de ser consignatarios, o embarcadores de mercancías, con las excepciones previstas en el Reglamento general de la Ley Orgánica de Aduanas, tal como lo señala el artículo 131.

De esta forma, al momento en la cual llega a puerto habilitado carga consolidada, debe realizarse el denominado desagrupaje físico o desconsolidación física de la mercancía, siendo el registro y validación del conocimiento de embarque matriz el que legitima al consolidador y lo coloca como consignatario, si se puede decir, primario de la mercancía, y es el que conforme a la Ley y al Reglamento debe realizar el mencionado desagrupaje, manifestando ante la autoridad aduanera los manifestos de embarque propios o "house".

Como consecuencia de lo anterior, surge una interrogante importante para solventar el presente asunto, la cual no es otra sino la posibilidad de que un consolidador previamente autorizado para actuar como tal en el Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA), quien es consignatario de un documento de transporte Master, pueda, endosar dicho documento a otro consolidador autorizado por la Administración Aduanera, sin que esta actividad pautada en la Ley Orgánica de Aduanas pueda ser considerado un atraso o impedimento en el ejercicio de la potestad aduanera.

La respuesta se encuentra contenida en el artículo 102 del Reglamento general de la Ley Orgánica de Aduanas, el cual es del tenor

siguiente:

**"Artículo 102**

Conforme a lo previsto en el artículo 26 (ahora 32) de la Ley, la designación de otra persona por parte del consignatario para declarar las mercancías, se hará mediante el endoso del conocimiento de embarque o guía de encomienda, según el caso.

También podrá efectuarse dicha designación mediante escrito dirigido a la autoridad aduanera correspondiente, en cuyo caso deberá anexarse la documentación que demuestre la propiedad de dichas mercancías".

Luego el artículo 32 de la Ley Orgánica de Aduanas señala:

"Artículo 32. Salvo lo dispuesto en el artículo 12, mientras las mercancías no hayan sido declaradas y siempre que no se encuentren en estado de abandono, el consignatario podrá designar a otra persona para que las declare a la aduana. Esta designación se efectuará con las formalidades que señale el Reglamento".

De las normas transcritas se aprecia, que la figura del endoso del documento de transporte, es permitida por la legislación aduanera, sin discriminar en la condición de consolidador de carga del consignatario del master, o que se encuentre excluido de proceder a dicho endoso, en los casos en los cuales el endosatario sea otro consolidador y tampoco existe una prohibición expresa para la utilización de esta figura, entre estos auxiliares, ni siquiera la condición de notificación previa o posterior a la gerencia de la aduana principal donde arribó la nave.

Se debe añadir, que el endoso es la fórmula concebida para el traslado de la propiedad de mercancías de los títulos valores representativos de mercancías, como se sabe, en los conocimientos de embarque existe un derecho de propiedad incorporado que puede ser transmitido por medio del endoso puro y simple, ya que se trata de documentos a la orden que a su vez trasladan la legitimación, sea a los fines del desagrupaje, sea con la finalidad de realizar la declaración ya que a la Administración Tributaria y Aduanera, no le interesa el negocio jurídico contractual, sino el negocio jurídico posesorio que es el que tiene importancia para el derecho Aduanero a la hora de determinar el sujeto pasivo de operaciones aduaneras o del tributo.

No se aprecia ninguna otra formalidad que deba cumplir la recurrente o su endosante, distintas a las ya realizadas, esto es no se requiere documento poder o carta de notificación, puesto que ni la Ley ni los Reglamentos aplicables al caso concreto lo establecen, ni se observa que se haya retrasado o impedido la actuación de la aduana.

El tipo del artículo 121, en su numeral 6, de la Ley Orgánica de Aduanas, sanciona a quienes hayan impedido o retrasado el ejercicio de la potestad aduanera. Considera este Juzgador que el impedimento debe entenderse como imposibilitar la actuación de la Administración Tributaria y Aduanera, lo cual, una vez analizadas los actos administrativos recurridos y las documentales que rielan en el presente asunto, no existe en las Resoluciones recurridas, un señalamiento preciso, de que el

consolidador que validó y registró los documentos de transporte “house” o propios, a partir del manifiesto de carga 2010/11152, líneas 28 y 29, lo haya realizado, en contravención a lo establecido en el único aparte del artículo 20 de la Ley Orgánica de Aduanas o en su defecto que la Administración haya denunciado y probado que el supuesto impedimento le haya obstaculizado ejercer la potestad aduanera sobre todos o algunos de los consignatarios “house” o propios, lo cual no ocurrió; por ende, debe entender este Órgano Jurisdiccional, que las mercancías amparadas en los house, cumplieron con todos los pasos legales para su nacionalización. Tampoco se observa que la oficina aduanera no haya intervenido en los controles que debe ejercer al momento del desagrupaje o desconsolidación física, conforme al artículo 25 del Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al Sistema Aduanero Automatizado.

Por otra parte, en lo que respecta a la posibilidad de que la recurrente en su labor de consolidador de carga haya incurrido en retardo, estima este Juzgador que dicha conducta está necesariamente asociada al factor tiempo, y para el presente caso la Administración Tributaria y Aduanera, debería señalar cual de los pasos se realizó fuera del tiempo previsto en la Ley o el Reglamento, y de lo que se observa de los autos, no existe en las Resoluciones recurridas, un señalamiento expreso que el registro del manifiesto de carga por parte del consolidador conteniendo los documentos propios o “house” se haya efectuado en desmedro del tiempo

establecido, en el Parágrafo Único del artículo 20 de la Ley Orgánica de Aduanas, es decir, más de un día hábil posterior al arribo del vehículo (avión), razón, por lo que estima este Juzgador que no se configura el ilícito por esta causal.

En concordancia con lo anterior, la Sala Políticoadministrativa ha sostenido, mediante decisión número 1395, de fecha 22 de noviembre de 2012, que resulta necesario que la oficina aduanera, deba motivar o demostrar en el acto sancionatorio, el retraso o impedimento, ya que es un requisito fundamental para su procedencia, lo cual no ocurrió en el presente caso. En efecto, la sentencia mencionada es del tenor siguiente:

“Sin embargo, no existen pruebas en el expediente judicial de la forma como se impidió o retrasó el ejercicio de la potestad aduanera, requisito fundamental para la procedencia de la sanción prevista en el numeral 6 del artículo 121 de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008. Por tanto, estima la Sala, que si bien la contribuyente incumplió con la obligación de llevar el Libro de Registro de Operaciones, tal circunstancia no impidió ni retrasó el ejercicio de la potestad aduanera, por lo que resulta improcedente imponer a la contribuyente la sanción de multa antes indicada. Así se declara”. (Subrayado y resaltado añadido por este Tribunal Superior).

Adicionalmente se aprecia de los actos recurridos que dentro de la motivación se hace referencia a la “autorización” que deben tener los consolidadores; autorización que conforme al acto recurrido es la número 762, que corresponde con la sociedad recurrente. Por lo que en

ningún caso debe entenderse que la tantas veces mencionada autorización se corresponde con una notificación que debe hacerse a la aduana conforme al Memorandum SNAT/GGSJ/ GDA/ DDA/ 2011/ 2630 de fecha 28 de julio de 2011, emitido por la Gerencia General de los Servicios Generales (sic), el cual ni reposa en los autos, ni consta que se le haya notificado personalmente a la recurrente y sólo obligan a los funcionarios conforme a la doctrina de la Sala Políticoadministrativa, expresado mediante sentencia número 1488 del 08 de junio de 2006, el cual señala:

“Por otro lado y conforme a la doctrina patria, las circulares son comunicaciones expedidas por un superior jerárquico en el ámbito administrativo, dirigidas a sus subordinados en relación con el régimen interno a fin de orientar y aclarar determinados aspectos de la materia, que no tienen por qué ser observadas por los contribuyentes y responsables, ya que no crean obligaciones ni derechos para éstos.

Ellas son por tanto libradas, con el objeto de orientar la actividad de los funcionarios de una determinada dependencia y obligan sólo a los funcionarios a los cuales están dirigidas, por cuanto las mismas tienen su fundamento en el deber de obediencia de los funcionarios con respecto a sus superiores, y no al resto de la colectividad. Su fuerza, desde el punto de vista jurídico, está limitada al campo interno de la Administración, toda vez que su conocimiento está reservado a sus funcionarios.

Ellas constituyen una instrucción dirigida por un superior jerárquico al

personal bajo sus órdenes como guía de los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes y en la aplicación de las leyes y reglamentos. Comúnmente, estos instructivos van dirigidos dentro de la organización de la administración pública a personas o entidades que, en el ámbito de sus atribuciones respectivas, deben acatar y cumplir todas aquellas medidas que aseguren la mejor ejecución de los actos y asuntos concernientes al régimen administrativo de determinada dependencia. En tal virtud, las órdenes, recomendaciones, instrucciones o normas contenidas en una circular obligan necesariamente a los funcionarios subalternos de la Administración Pública destinatarios de las mismas”.

El anterior criterio fue ratificado mas recientemente, mediante sentencia 1674 de fecha 30 noviembre de 2011, la cual señala:

“Por tanto, constituyen una instrucción dirigida por un superior jerárquico al personal bajo sus órdenes como guía de los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes y en la aplicación de las leyes y reglamentos. Comúnmente, estos instructivos van dirigidos dentro de la organización de la administración pública a personas o entidades que, en el ámbito de sus atribuciones respectivas, deben acatar y cumplir todas aquellas medidas que aseguren la mejor ejecución de los actos y asuntos concernientes al régimen administrativo de determinada dependencia. En tal virtud, las órdenes, recomendaciones, instrucciones o normas contenidas en una circular obligan necesariamente a los funcionarios subalternos de la Administración Pública destinatarios

de las mismas. [Vid., Sentencia de esta Sala No. 01488 del 8 de junio de 2006, caso: Rodríguez Distribuidora de Cauchos, C.A. (RODICA)]”.

El Tribunal considera que tal y como se ha planteado la controversia por parte de la sociedad recurrente, no existe violación al derecho constitucional a no ser sancionados por conductas que no se encuentren tipificadas expresamente en la ley como delito conforme a lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que, el retardo o impedimento en el ejercicio de la potestad aduanera si esta tipificado como sanción en el ordenamiento jurídico, sin embargo, estima este Tribunal que en la elaboración de los actos recurridos, incurrió la Administración Aduanera en falso supuesto de hecho y en consecuencia de derecho, lo cual vicia de nulidad absoluta las Resoluciones impugnadas.

Sin embargo, no puede pasar por alto que ciertamente la sociedad recurrente, no sólo no se encuentra dentro del tipo del artículo 121, en su numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas, sino que además se le pretende aplicar el incumplimiento de un deber formal que no se encuentra definido en la norma sancionatoria, la cual nunca puede complementarse (el tipo delictual), con la remisión a disposiciones de rango sublegal por ser violatorio del principio de legalidad penal, siendo procedente por esta particularidad la denuncia por violación al derecho constitucional a no ser sancionados por conductas que no se encuentren tipificadas expresamente en la ley como delito, ya que no existe tal obligación formal de

notificar a la oficina aduanera el endoso. Por lo que el Tribunal debe anular las Resoluciones impugnadas. Así se declara.

Con respecto a que se considere (ii) que no se debe a una conducta dolosa o culpable imputable a la sociedad recurrente; (iii) la existencia de error de derecho excusable el cual, opera como circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria y (iv) la falta de aplicación de circunstancias atenuantes de responsabilidad tributaria, el tribunal considera inoficioso pronunciarse debido a que se anularon las resoluciones al no haber incurrido la sociedad recurrente en la sanción aplicada conforme al artículo 121, numeral 6 de la Ley Orgánica de Aduanas. Así se declara.

### **III DISPOSITIVA**

En razón de lo expuesto, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República, por autoridad de la Ley, declara CON LUGAR el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la sociedad

mercantil CONSOLIDADORES DE CARGA PRISERCA, C.A. (PRISERCA), contra las Resoluciones SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008346 y SNAT/ INA/ GAP/ AMAI/ AAJ/ 2011-008351, dictadas por la Gerencia Principal de la Aduana de Maiquetía del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante las cuales se le impone multas por la cantidad equivalente a QUINIENTOS CINCUENTA UNIDADES TRIBUTARIAS (550 U.T.), cada una, lo cual asciende al equivalente de MIL CIEN UNIDADES TRIBUTARIAS (1.100 U.T.).

Se ANULAN las Resoluciones impugnadas.

No hay condenatoria en costas, en virtud de las prerrogativas procesales a favor de la República, contenidas en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República

Publíquese, regístrese y notifíquese a la Procuradora General de la República, por encontrarse el presente fallo dentro del lapso para sentenciar previsto en el artículo 277 del Código Orgánico Tributario.

“(Omissis...)”

**La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia confirmó la desaplicación del Artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia**

0180

Expediente: 2012-0925  
Sentencia: 68  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Constitucional  
Magistrado Ponente: GLADYS MARÍA  
GUTIÉRREZ ALVARADO  
Fecha: 15/02/2013

Partes: CORIMON PINTURAS C.A.

Objeto: Revisión de la sentencia n.º 00755 dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia el 26 de junio de 2012, que declaró: **(i)** sin lugar el recurso de apelación ejercido por la representación judicial de la sociedad mercantil Corimon Pinturas, C.A., contra la sentencia N° 339-2010, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana el 30 de noviembre de 2010, la cual confirmó; **(ii)** conociendo del fondo del asunto, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente contra la Resolución N° IMT-0041-2005 dictada el 10 de enero 2005, por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Maracaibo del Estado Zulia (SAMAT); **(iii)** firme el acto administrativo contenido en la citada Resolución, salvo en lo relativo a la exigencia de la contribución especial al Cuerpo de Bomberos del referido ente político-territorial; y **(iv)** ordenó remitir a esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, copia certificada de esa decisión, con el fin de someter el criterio de control de la constitucionalidad asentado en la motiva del fallo a la revisión correspondiente.

Decisión: Declara **1.- CONFORME A DERECHO** la desaplicación del artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia. **2.- ORDENA** al Presidente del Concejo Municipal del referido ente político territorial, informar a esta Sala Constitucional si el artículo 30 objeto de la desaplicación por control difuso se mantiene vigente; si fue trasladado en iguales términos a la actual Ordenanza que regula las actividades económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Indole Similar en el mencionado Municipio, -y de ser el caso, remitir un ejemplar de la normativa correspondiente; o si por el contrario dicha norma fue derogada en su totalidad.

“(Omissis...)”

Mediante Oficio N° 2602 del 25 de julio de 2012, la Sala Político Administrativa remitió a esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, copia certificada de la sentencia N° 00755 del 26 de junio de 2012, que desaplicó por control

difuso de la constitucionalidad el artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, en el marco del juicio contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil CORIMON PINTURAS, C.A., contra la Resolución N° IMT-0041-2005 del

10 de enero de 2005, dictada por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Maracaibo del Estado Zulia (SAMAT), conforme a la cual se confirmaron los reparos formulados por concepto de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, así como por contribución especial al Cuerpo de Bomberos, y se revocó la objeción fiscal en concepto de impuesto sobre propaganda y publicidad comercial. De igual forma, se impuso multa por la suma de Diez Millones Cuatrocientos Trece Mil Doscientos Veintiocho Bolívares con Cincuenta y Siete Céntimos (Bs. 10.413.228,57), que luego de la vigencia del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reconversión Monetaria se reexpresa en la cantidad de Diez Mil Cuatrocientos Trece Bolívares con Veintitrés Céntimos (Bs. 10.413,23) (vid. Artículo 1).

Dicha remisión se efectuó a fin de que esta Sala proceda a la revisión a la que se encuentra sometido el fallo dictado por la Sala Político Administrativa conforme a lo dispuesto en los artículos 336.10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y 25.12 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

**“(Omissis...)”**

En este sentido, respecto al control difuso de constitucionalidad del artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, la Sala Político Administrativa razonó como sigue:

*“...Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, así como las alegaciones hechas valer en su contra por la representación judicial de la sociedad mercantil Corimon Pinturas, C.A., observa esta Sala que la presente controversia se contrae a decidir si el a quo al dictar su pronunciamiento incurrió en: i) error al señalar que la contribuyente debió probar el ‘hecho negativo’ de no poseer un establecimiento permanente en la jurisdicción del Municipio Maracaibo del Estado Zulia; ii) errónea interpretación del principio de territorialidad en el ámbito tributario municipal, y iii) desconocimiento del factor de conexión relativo al establecimiento permanente, conforme a los límites impuestos a los Municipios por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en sus artículos 223 y 224, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 11 del vigente Código Orgánico Tributario.*

Ahora bien, siendo que la sentencia N° 339-2010 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en fecha 30 de noviembre de 2010, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Corimon Pinturas, C.A. y el Municipio Maracaibo del Estado Zulia no apeló de la parte del fallo que le desfavorece, vale decir, de la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 30 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole

Similar del aludido ente político-territorial, que prevé el pago de una contribución especial al Cuerpo de Bomberos del cinco por ciento (5%) del monto causado en concepto del señalado tributo sobre actividades económicas, esta Alzada declara firme tal pronunciamiento; no obstante, versando el mismo sobre una desaplicación de normas municipales por razones de inconstitucionalidad, la Sala, luego de formular el análisis correspondiente al fondo de la apelación, se remitirá copia certificada del presente fallo a la Sala Constitucional de este Alto Tribunal para que formule la consulta pertinente en torno a dicha desaplicación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2010. Así se decide” (Resaltado nuestro).

“(Omissis...) ”

En el caso *sub iudice*, la Sala Político Administrativa de este Máximo Tribunal ejerció la potestad de control difuso de la constitucionalidad de las leyes que le confiere a todos los tribunales de la República el primer aparte del artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, en consecuencia, desaplicó a través de la sentencia en revisión el artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia.

Ello así, visto que la aludida decisión se encuentra definitivamente firme, corresponde a esta Sala conocer de la revisión planteada, de

conformidad con los artículos 336.10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 25.12 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Así se declara.

“(Omissis...) ”

En tal sentido, la revisión de las sentencias definitivamente firmes en las cuales se haya ejercido el control difuso de la constitucionalidad, conlleva a una mayor protección de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela e impide la aplicación generalizada de normas inconstitucionales, o bien, la desaplicación de normas ajustadas al Texto Fundamental, en perjuicio de la seguridad jurídica y del orden público constitucional (Cfr. Sentencia de esta Sala N° 701 del 18 de abril de 2005, caso: “*Wendy Coromoto Galvis Ramos*”).

En el presente caso, tenemos que la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia, conociendo en apelación, confirmó la sentencia N° 339-2010 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana el 30 de noviembre de 2010, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Corimon Punturas, C.A., contra la citada Resolución N° IMT-0041-2005 del 10 de enero 2005, dictada por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria del Municipio Maracaibo del Estado Zulia (SAMAT). En efecto, la Sala Político Administrativa a través de la decisión objeto de revisión, declaró firme la referida sentencia emanada del Tribunal Superior *in comento*, en

cuanto a la desaplicación que efectuara por control difuso de la constitucionalidad del artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del citado ente político territorial, que prevé el pago de una contribución especial al Cuerpo de Bomberos de esa municipalidad del cinco por ciento (5%) del monto causado en concepto del tributo sobre actividades económicas ejercidas en el mencionado Municipio.

Tal decisión fue proferida por la Sala Político Administrativa, por cuanto en el juicio contencioso tributario de autos el Municipio Maracaibo del Estado Zulia no apeló de la parte del fallo que le desfavorecía, vale decir, de la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del artículo 30 de la aludida Ordenanza Municipal. En razón de lo cual versando la causa sobre una desaplicación de normas municipales por razones de inconstitucionalidad, corresponde revisar a esta Sala Constitucional si tal desaplicación se encuentra o no conforme a derecho, y tal efecto observa que la sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana del 30 de noviembre de 2010, señaló:

*“...Delimitada la litis de la resolución impugnada así como del análisis de los alegatos presentados por la parte recurrente, se observa que la controversia planteada en el caso subjúdice se circunscribe a decidir la procedencia de los siguientes alegatos:*

**(omissis)**

*En efecto, se trata de un impuesto cuyo hecho imponible está representado por el ejercicio de la actividad comercial o industrial que manifiesta la capacidad contributiva destinada a gravar, siempre que la mencionada actividad sea ejercida dentro de la jurisdicción del municipio acreedor de dicho tributo.*

**(omissis)**

*En el caso que se analiza, es incuestionable que el presupuesto de hecho lo constituyen las actividades económicas ejercidas por la recurrente en y desde su agencia o sucursal ubicada en jurisdicción de este Municipio Maracaibo del Estado Zulia, y el presupuesto de derecho se encuentra debidamente plasmado en la Ordenanza...*

**(omissis)**

*2. La recurrente denuncia vicio en el elemento objetivo de la resolución impugnada, por cuanto en ella se pretende el pago de la cantidad de Bs. 1.735.538,09) por concepto de Contribución Especial para el Cuerpo de Bomberos de dicho Municipio supuestamente causa (sic) y no liquidada por CORIMON PINTURAS, C.A., cuando dicha exacción carece de base constitucional conforme a lo previsto en el artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.*

*Sobre los ingresos fiscales de los municipios nuestra Carta Fundamental establece en su artículo 179 lo siguiente:*

**‘Artículo 179**

*Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:*

*...(omissis)...*

*2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.*

*... (omissis)...*

*Sobre este particular, la Sala Constitucional de nuestro más Alto Tribunal ha establecido en sentencia No. 2571 de fecha 11 de noviembre de 2004, (Caso: Polímeros del Lago, C.A. y otros) lo siguientes:*

*‘..., ningún municipio puede crear contribuciones especiales distintas, pues incurriría con ello en inconstitucionalidad. Así, es obvio el error en que incurrió el legislador local en el caso de autos, al crear una contribución especial para sostener el servicio de bomberos.*

*Advierte la Sala, sin embargo,*

*que los Municipios podrían exigir una tasa por el servicio de bomberos, para lo cual les basta el artículo 179, número 2, de la Constitución, según el cual los Municipios tienen como ingresos el producto de las tasas por el uso de sus bienes o servicios. Así, si un municipio presta el servicio de bomberos, bien podría crear –por Ordenanza, claro está– una tasa para cubrir los gastos que se generan por ese concepto.*

*Ahora bien, esa tasa no podría ser sólo exigida a los contribuyentes del impuesto sobre actividades económicas ni mucho menos podría tener como base de cálculo los ingresos que sirven para determinar ese impuesto. Si un servicio como el de bomberos está destinado a la colectividad en general, implicaría una desigualdad intolerable que sólo pagasen la tasa correspondiente quienes sean contribuyentes del impuesto a las actividades lucrativas y no el resto de la población, como si el riesgo de incendio o de cualquier eventualidad de las atendidas por los bomberos sólo existiera en las empresas, comercios y, en general, los lugares en los que se ejerce una actividad económica. Asimismo, carecería de sentido que el monto de la tasa dependiese de los ingresos de esos contribuyentes; de esos ingresos sí depende el impuesto a sus actividades, pero no el pago por el servicio prestado por el Municipio.*

*Por tanto, el tributo creado por la Ordenanza impugnada es inválido, por ser una contribución especial sin cobertura constitu-*

*cional, e igualmente lo sería para el caso de que, analizada su naturaleza, se le calificase como tasa.*

*En consecuencia, se declara que los artículos originalmente impugnados (62 a 66 de la Ordenanza sobre Fundación Cuerpo de Bomberos del Distrito Miranda del Estado Zulia) violaron la Constitución. Asimismo, se anulan los artículos 129 a 134 de la vigente Ordenanza sobre Cuerpo de Bomberos del Municipio Miranda. Así lo declara esta Sala.'*

*Así las cosas, este Operador de Justicia advierte que el conocimiento una posible acción de nulidad en contra de las normas denunciadas como agresoras de reglas de rango constitucional, le correspondería a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y no a esta sede jurisdiccional. No obstante lo anterior, observa el Tribunal que la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, De Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia establece en su artículo 30 lo siguiente:*

*'Artículo 30. El ejercicio de las actividades indicadas en el artículo 1° de la presente Ordenanza, causará igualmente el pago de una CONTRIBUCION ESPECIAL, con destino al sostenimiento del CUERPO DE BOMBEROS del Municipio Maracaibo, equivalente al CINCO PORCIENTO (5%) de la cantidad que corresponda pagar por concepto de Patente calculada de conformidad con las reglas*

*indicadas en el presente capítulo.'*

*En este sentido se observa, que en el marco de juicios de nulidad como el aquí planteado, la identidad de supuestos de regulación normativa aparece una presunción favorable a la parte recurrente; y, visto lo anterior, considera este sentenciador que la aplicación de norma trascrita ut supra, violenta en principio normas de rango constitucional, a saber, el citado numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.*

*En virtud de lo anterior, en el dispositivo del presente fallo de conformidad con lo previsto en el artículo 334 constitucional, se desaplicará por vía del control difuso de la constitucionalidad el artículo 30 de la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, De Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, y en consecuencia, se anulará la resolución impugnada en lo que respecta al monto determinado fiscalmente a cargo de la sociedad mercantil CORIMON PINTURAS, C.A., por concepto de la contribución especial con destino al sostenimiento del CUERPO DE BOMBEROS, equivalente al cinco por ciento (5%) de la cantidad que corresponda pagar por concepto de Patente calculada conforme al referido artículo 30 de dicha ordenanza. Así se declara..."*

*A través de la citada sentencia, el Tribunal Superior que conoció del recurso contencioso tributario contra los actos administrativos dictados por el Servicio Autónomo de Adminis-*

tración Tributaria del Municipio Maracaibo del Estado Zulia (SAMAT), determinó que la norma contenida en el artículo 30 de la mencionada Ordenanza que crea la contribución especial con destino al sostenimiento del Cuerpo de Bomberos del Municipio Maracaibo, resulta violatoria de lo dispuesto en el artículo 179.2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual “...*Los Municipios tendrán los siguientes como ingresos: (omissis) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística...*”.

En efecto, el artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, dispuso: “...[e]l ejercicio de las actividades indicadas en el artículo 1° de la presente Ordenanza, causará igualmente el pago de una **Contribución Especial, con destino al sostenimiento del Cuerpo de Bomberos del Municipio Maracaibo, equivalente al cinco por ciento (5%) de la**

*cantidad que corresponda pagar por concepto de Patente calculada de conformidad con las reglas indicadas en el presente capítulo...*”. (Resaltado de la Sala).

Ello así, Aprecia esta Sala que la contribución especial establecida en el citado artículo 30, afecta directamente a los contribuyentes del impuesto por concepto de patente de industria y comercio, hoy actividades económicas especiales. Sin embargo, se observa que dicho impuesto no podría ser exigido sólo a los contribuyentes del impuesto sobre actividades económicas especiales ni mucho menos podría tener como base de cálculo los ingresos que sirven para determinar ese tributo, en virtud de que el servicio que prestan los distintos cuerpos de bomberos está destinado a la colectividad en general, siendo obligación de todas las personas coadyuvar en el sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos, ya que lo contrario atentaría contra los principios de igualdad y generalidad del tributo, conforme a los artículos 21 y 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y sobre los cuales esta Sala se ha pronunciado al establecer que dichos principios “...*involucra[n] la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura...*”. (Ver sentencia de esta Sala N° 1397 del 21 de noviembre de 2000 (caso: “Heberto Contreras Cuenca”).

De igual forma, en lo que respecta a la inconstitucionalidad de la contribución especial creada por el Municipio Maracaibo del Estado Zulia mediante el artículo 30 cuya desaplicación se efectuó por vulneración del artículo 179.2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se aprecia que esta Sala a través de la sentencia N° 2571 del 11 de noviembre de 2004 (caso: *Polímeros del Lago C.A. y otros*), reiterada en sentencias Nros.198 y 436 del 16 de febrero de 2006 y del 25 de abril de 2012, respectivamente, en un caso de similar naturaleza al caso de autos, estableció lo siguiente:

*“...Los tributos han sido clasificados tradicionalmente en tres: impuestos, tasas y contribuciones especiales. En Venezuela, por expresa disposición constitucional, todos están sometidos al principio de legalidad, por lo que sólo pueden crearse por ley. No se aceptan, pues, las tesis flexibilizadoras que han procurado extraer de ese principio ciertos casos, como el de las tasas.*

*Las Ordenanzas tienen rango legal, como lo ha sostenido esta Sala, por lo que son textos apropiados para crear tributos, siempre que sean de aquellos constitucionalmente entregados a los Municipios. No existe, por tanto, poder ilimitado a favor de ninguna entidad territorial para crear los tributos que estime necesarios. La Constitución es la fuente y a la vez el marco del poder.*

*En materia de contribuciones especiales, la actual Constitución difiere de la anterior. En la de 1961 se permitía a los Municipios,*

*sin precisar, crear contribuciones especiales que estuvieran dispuestas por ley (artículo 31, ordinal 6°), mientras que en la de 1999 se especifica que esa contribución será ‘sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística’ (artículo 179, número 2).*

*Bajo la vigencia de la Constitución de 1961 dos leyes nacionales dispusieron contribuciones especiales a favor de los Municipios: una por mejoras sobre los inmuebles urbanos, contenida en la Ley Orgánica de Régimen Municipal (y antes en la Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social), y una por mayor valor de las propiedades, establecida en la Ley Orgánica de Ordenación del Territorio. La Constitución vigente se refiere sólo a la contribución por plusvalía, repitiendo más o menos las mismas palabras de la última ley mencionada.*

*De esta manera, ningún municipio puede crear contribuciones especiales distintas, pues incurriría con ello en inconstitucionalidad. Así, es obvio el error en que incurrió el legislador local en el caso de autos, al crear una contribución especial para sostener el servicio de bomberos”. (Destacado de esta decisión).*

*Advierte la Sala, sin embargo, que los Municipios podrían exigir una tasa por el servicio de bomberos, para lo cual les basta el artículo 179, número 2, de la Cons-*

titución, según el cual los Municipios tienen como ingresos el producto de las tasas por el uso de sus bienes o servicios. Así, si un municipio presta el servicio de bomberos, bien podría crear -por Ordenanza, claro está- una tasa para cubrir los gastos que se generan por ese concepto.

Ahora bien, esa tasa no podría ser sólo exigida a los contribuyentes del impuesto sobre actividades económicas ni mucho menos podría tener como base de cálculo los ingresos que sirven para determinar ese impuesto. Si un servicio como el de bomberos está destinado a la colectividad en general, implicaría una desigualdad intolerable que sólo pagasen la tasa correspondiente quienes sean contribuyentes del impuesto a las actividades lucrativas y no el resto de la población, como si el riesgo de incendio o de cualquier eventualidad de las atendidas por los bomberos sólo existiera en las empresas, comercios y, en general, los lugares en los que se ejerce una actividad económica. Asimismo, carecería de sentido que el monto de la tasa dependiese de los ingresos de esos contribuyentes; de esos ingresos sí depende el impuesto a sus actividades, pero no el pago por el servicio prestado por el Municipio.

Por tanto, el tributo creado por la Ordenanza impugnada es inválido, por ser una contribución especial sin cobertura constitucional, e igualmente lo sería para el caso de que, analizada su naturaleza, se le calificase como tasa.

*En consecuencia, se declara que los artículos originalmente impugnados (62 a 66 de la Ordenanza sobre Fundación Cuerpo de Bomberos del Distrito Miranda del Estado Zulia) violaron la Constitución. Asimismo, se anulan los artículos 129 a 134 de la vigente Ordenanza sobre Cuerpo de Bomberos del Municipio Miranda. Así lo declara esta Sala...”*

Sobre la base de las consideraciones parcialmente transcritas, esta Sala reitera su criterio y considera que el tributo al que se refiere el artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, es inconstitucional, bien sea calificado como un impuesto, en tanto no es posible afirmar bajo la vigencia de los artículos 179.2 y 179.6 del Texto Fundamental, la existencia de un poder tributario a favor de los Municipios que le permita generar impuestos fuera del marco de la legalidad, en los mismos términos en que se sostuvo en el mencionado fallo N° 2.571 del 11 de noviembre de 2004, respecto a que un tributo como el contenido en la norma impugnada, aunque sea consagrado como una contribución especial o como tasa, no encuentra cobertura constitucional, ya que su pago no recae por igual sobre todos los beneficiarios del servicio público, sino sólo sobre algunos contribuyentes, con fundamento, además, en un supuesto de hecho errado, que no es la efectiva prestación de ese servicio sino la condición de sujeto pasivo del pago de otro tributo municipal, como es el

impuesto sobre actividades económicas, que ninguna relación directa tiene con el servicio que sufraga el tributo en cuestión. Así se decide.

Así las cosas, esta Sala Constitucional, considera conforme a derecho el control difuso de la constitucionalidad del artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia, efectuado en la sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana el 30 de noviembre de 2010, la cual fue declarada firme por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia a través de su decisión N° 00755 del 26 de junio de 2012, remitida a esta Sala, conforme al artículo 33 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Así se decide.

“(Omissis...)”

#### **IV DECISIÓN**

Por las razones expuestas, este

Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela por autoridad de la ley, declara:

**1. CONFORME A DERECHO** la desaplicación del artículo 30 de la Ordenanza sobre Patentes de Industria, Comercio, Servicios y Similares del Municipio Maracaibo del Estado Zulia.

**2. ORDEN** Revista Tribûtum N° XXII/2013A al Presidente del Concejo Municipal del referido ente político territorial, informar a esta Sala Constitucional si el artículo 30 objeto de la desaplicación por control difuso se mantiene vigente; si fue trasladado en iguales términos a la actual Ordenanza que regula las actividades económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar en el mencionado Municipio, -y de ser el caso, remitir un ejemplar de la normativa correspondiente-; o si por el contrario dicha norma fue derogada en su totalidad.

“(Omissis...)”

**Un error material no será capaz de producir una infracción  
y hacer merecedor de la sanción, cuando se transcribe  
un número incorrectamente**

0181

Expediente: 2555  
Sentencia: 063-2013  
Tribunal Superior en lo Contencioso  
Tributario Región Los Andes  
Fecha: 19/02/2013

Partes: PRODUCTOS ALIMENTICIOS LAS ACACIAS, C.A. vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT).

Objeto: Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución No. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2011/0842 de fecha 26/10/2011, que declaró sin lugar el Recurso Jerárquico en contra de la Resolución Artículo 191 C.O.T. SNAT/INTI/GRTI/RLA/DSA/2010-020 de fecha 28/07/2010.

Decisión: Declara1.- **PARCIALMENTE CON LUGAR**, el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por el ciudadano ANDERSON ALEXIS BELLO VALERO, venezolano, mayor de edad, titular de la cedula de identidad No. V-10.911.080, en su carácter de presidente de la sociedad mercantil PRODUCTOS ALIMENTICIOS LAS ACACIAS, C.A., inscrita en el Registro de Información Fiscal No. J-30765637-9, debidamente asistido por la abogada Yatinna Coromoto Castellano Soto, inscrita en el Inpreabogado bajo el No. 157.171. 2.- **SE CONFIRMA CON DIFERENTE MOTIVACIÓN LA RESOLUCIÓN DE JERÁRQUICO NO. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2011/0842**, de fecha 26 de Octubre de 2011, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT. Sin embargo, se **ANULA**, la planilla de liquidación y pago Nro. 051001233000168 de fecha 23/12/2010. 3.- **SE ORDENA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, emitir planillas de liquidación conforme al siguiente cuadro:

Ilícito material:

Art. COT Sanción

111 Segundo Aparte

Descripción del hecho punible Periodo Multa en Bs

El contribuyente ocasionó una disminución ilegítima de los ingresos tributarios.

Octubre 2009

629,70

Ilícito formal:

Art. COT Sanción

102 numeral 4

Descripción del hecho punible Periodo Multa Bs.

El contribuyente no conservó los rollos de auditoría en el establecimiento.

Octubre 2009

2.675,00

Intereses Moratorios:

Art. COT

66

Descripción del hecho punible Total intereses moratorios

Falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido.

1.388,62

4. **NO HAY CONDENA EN COSTAS**, de conformidad con lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario.

5.-**NOTIFIQUESE** a la Procuradora General de la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza de Ley de la Procuraduría General de la República.

“(Omissis...)”

La representación legal de la recurrente PRODUCTOS ALIMENTICIOS LASACACIAS, C.A., realiza sus alegatos y defensas conforme al siguiente tenor:

En cuanto al ilícito formal relativo al libro de compras, señala que se incurrió en un error involuntario, por que de los 132 asientos efectuados y correspondientes al libro de compras de octubre de 2009, solo uno (01) posee el mencionado error, destacando que dicho error no es intencional sino un error material, que no afecta ni defrauda al Fisco Nacional, razón por la cual considera que la Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de hecho.

Solicita se deje parcialmente sin efecto la resolución antes identificada y se declare nulo, lo correspondiente a la sanción de ilícito formal derivada de falso supuesto de llevar libro de compras sin cumplir con las formalidades de ley.

### III

#### RESOLUCION RECURRIDA

La Administración Tributaria emitió Resolución de Jerárquico No. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2011/0842, de fecha 26 de Octubre de 2011, fundamenteándose en los siguientes hechos:

.../...

Aplicando lo precedentemente expuesto al caso bajo estudio se

observa, que la fiscal actuante comprobó que el libro de compras correspondiente al periodo impositivo octubre 2009, para el momento de la fiscalización, no cumplía con los requisitos formales conforme a lo establecido en el artículo 56 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en concordancia con el artículo 75 de su Reglamento, y en virtud de que ni el Código Orgánico Tributario, ni la Ley Especial que rige la materia prevén la posibilidad de que en el citado Libro se pueda omitir información sobre los seriales y numeración de las facturas, esta Gerencia concluye que el argumento de la contribuyente no constituye una causa exculpatoria de responsabilidad, y en consecuencia, no puede más que confirmar las sanciones impuestas por este concepto. Así de declara.

“(Omissis...)”

### IV

#### INFORMES DE LAS PARTES LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

El abogado Wenrry Garavito, inscrito en el Inpreabogado bajo el No. 115.886, en su carácter de apoderado judicial de la República, realiza una sucinta relación de los antecedentes, y alegatos expuestos por la recurrente. Concluyendo que se allana al principio de veracidad de las actas fiscales, en cuanto al vicio de falso supuesto alegado por la re-

corrente señala que el fiscal actuante procedió a levantar las respectivas actas, acorde con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario, en razón de lo cual mal puede el contribuyente tratar de eximirse de su responsabilidad presentando en juicio alegatos infundados.

Solicita se declare sin lugar el presente recurso, y en el supuesto negado de que sea declarado con lugar se exonere al Fisco Nacional del pago de costas procesales por haber tenido motivos racionales para litigar.

## VI CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

En virtud del acto administrativo recurrido y examinados como han sido las objeciones formuladas en su contra, por la representante legal de la Sociedad Mercantil PRODUCTOS ALIMENTICIOS LAS ACACIAS, C.A., se observa que la controversia planteada en el caso concreto se circunscribe a decidir: Sí, el ente administrativo sancionador incurrió en un falso supuesto de hecho al imponer la sanción del ilícito formal referente a que el libro de compras no cumple con las formalidades exigidas para el periodo de imposición 2009. Sí, es procedente la declaratoria de nulidad absoluta de la sanción de cierre de establecimiento,

Es importante destacar que el recurrente no impugna el ilícito material, ni los intereses moratorios, ni el ilícito formal referente a no conservar dentro del establecimiento los rollos de auditoria para el periodo investigado, contemplados en la Resolución

Artículo 191 C.O.T. SNAT/INTI/GTI/RLA/DSA/2010-020, de fecha 28/07/2010, emanado de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región los Andes, y confirmado por el acto administrativo revisado en esta instancia jurisdiccional, en razón de lo cual no forma parte del *themadecidendum*. Y así se decide.

Delimitada así la litis, pasa este Tribunal a decidir y, al efecto, observa:

En cuanto al ilícito formal relativo al libro de compras, señala que se incurrió en un error involuntario, por que de los 132 asientos efectuados y correspondientes al libro de compras de octubre de 2009, solo uno (01) posee el mencionado error, destacando que dicho error no es intencional, sino un error material, que no afecta ni defrauda al Fisco Nacional, razón por la cual considera que la Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de hecho.

Solicita se deje parcialmente sin efecto la resolución antes identificada y se declare nulo, lo correspondiente a la sanción de ilícito formal derivada de falso supuesto de llevar libro de compras sin cumplir con las formalidades de ley.

Visto lo anterior y revisada como han sido las actas fiscales que conforman la presente causa (F-101 y 104), los alegatos expuestos por el recurrente, así como los actos administrativos dictados, quien aquí decide observa que en el caso de marras existe ciertamente un error material, puesto se configuraron inexactitudes incapaces de generar sanción alguna, por cuanto en nada afecta la recaudación de Impuesto al Valor Agregado, o el control que rea-

liza la Administración Tributaria. Es de resaltar, que el criterio de este Tribunal está orientado a valorar distintos elementos para calificar el hecho como sancionable o no, de ahí que un error material no será capaz de producir una infracción y hacer merecedor de la sanción, cuando se transcribe un número incorrectamente, pues en vez de colocarse en el número de factura 1101120 000872, se colocó 000872, en razón a todo lo antes expuesto, y en virtud de que fueron valorados todos los elementos determinantes para calificar la aplicación de la sanción, esta juzgadora concluye que no procede dicha sanción, pues de lo contrario se vulneraría el espíritu de la norma, por lo tanto resulta forzoso para este despacho anular la planilla de liquidación que corresponde. Y así se decide.

“(Omissis...)”

## VII DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, ESTE TRIBUNAL SUPERIOR DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA REGION LOS ANDES EN NOMBRE DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY DECLARA:

1. PARCIALMENTE CON LUGAR, el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto por el ciudadano ANDERSON ALEXIS BELLO VALERO, venezolano, mayor de edad, titular de la cedula de identidad N° V-10.911.080, en su carácter de presidente de la sociedad mercantil PRODUCTOS ALIMENTICIOS LAS ACACIAS, C.A., inscrita en el Registro de Información

Fiscal No. J-30765637-9, debidamente asistido por la abogada Yatnina Coromoto Castellano Soto, inscrita en el Inpreabogado bajo el No. 157.171.

2. SE CONFIRMA CON DIFERENTE MOTIVACIÓN LA RESOLUCIÓN DE JERÁRQUICO NO. SNAT-GGSJ-GR-DRAAT-2011/0842, de fecha 26 de Octubre de 2011, dictada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT. Sin embargo, se ANULA, la planilla de liquidación y pago Nro. 051001233000168 de fecha 23/12/2010.

3. SE ORDENA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, emitir planillas de liquidación conforme al siguiente cuadro:

Ilícito material:

Art. COT	Sanción
111 Segundo Aparte	
Descripción del hecho punible	
Periodo	Multa en Bs
El contribuyente ocasionó una disminución ilegítima de los ingresos tributarios.	
Octubre 2009	
629,70	

Ilícito formal:

Art. COT	Sanción
102 numeral 4	
Descripción del hecho punible	
Periodo	Multa Bs.
El contribuyente no conservó los rollos de auditoria en el establecimiento.	
Octubre 2009	
2.675,00	
Intereses Moratorios:	
Art. COT	
66	
Descripción del hecho punible	
Total intereses moratorios	
Falta de pago de la obligación	

tributaria dentro del plazo establecido.  
1.388,62

4. **NO HAY CONDENA EN COSTAS**, de conformidad con lo establecido en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario.

5. **NOTIFÍQUESE** a la Procuradora General de la República Bolivariana de Venezuela de conformidad con lo

establecido en el artículo 86 del Decreto con Fuerza de Ley de la Procuraduría General de la República. **SE PRACTICARA**, la notificación por correo con acuse de recibo de conformidad con el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil.

“(Omissis...)”

**Los Municipios tienen potestad para gravar con el Impuesto de Actividades Económicas a las empresas que realicen actividades relacionadas con los hidrocarburos**

0182

Expediente: 2007-1832  
Sentencia: 105  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Constitucional  
Magistrado Ponente: CARMEN ZULETA  
DE MERCHÁN  
Fecha: 26/02/2013

Partes: MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL DEL ESTADO TÁCHIRA.

Objeto: revisión de la decisión núm. 1796, del 7 de noviembre de 2007 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia contentiva de la declaratoria sin lugar del recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL DEL ESTADO TÁCHIRA contra la sentencia dictada, el 14 de junio de 2006, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes y en consecuencia, anuló la Resolución DHR008-2005, del 6 de junio de 2005, dictada por la Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.

Decisión: Declara PRIMERO: NO CONFORME A DERECHO la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad realizada por la Sala Político Administrativa del denominado “Código II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. 5.3. Distribuidores y Mayoristas de Combustible”, contenido en la Ordenanza Sobre Patente e Impuestos de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal de Estado Táchira publicada en la Gaceta Municipal núm. 078 de 21 de diciembre de 2004. SEGUNDO: **REVOCA** la sentencia núm. 1796 dictada el 7 de noviembre de 2007 –publicada al día siguiente- por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia. TERCERO: **ORDENA** a la Sala Político Administrativa proceda, previa notificación a las partes del juicio principal, a dictar nueva decisión conforme a lo dispuesto en el presente fallo.

“(Omissis...)”

El 11 de diciembre de 2007, esta Sala Constitucional recibió el oficio

núm. 5625, del 23 de noviembre del 2007, mediante el cual, la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal remitió copia certificada de

la decisión núm. 1796, dictada, el 7 de noviembre de 2007, -publicada al día siguiente- contentiva de la declaratoria sin lugar del recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL DEL ESTADO TÁCHIRA contra la sentencia dictada, el 14 de junio de 2006, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, y en consecuencia, anuló la Resolución DHR008-2005, del 6 de junio de 2005, dictada por la Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.

Dicha remisión obedece a la desaplicación por control difuso del “*Código II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO*”.

5.3. *Distribuidores y Mayoristas de Combustible*” contenido en la Ordenanza sobre Patente de Impuesto de Industria y Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, publicada en la Gaceta Municipal núm. 078 del 21 de diciembre de 2004.

“(Omissis...)”

## I

### DE LA DECISIÓN OBJETO DE REVISIÓN

La Sala Político Administrativa determinó en su decisión núm. 1796, del 7 de noviembre de 2007, -publicada al día siguiente- los siguientes razonamientos que ameritaron la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad:

De acuerdo al contenido del fallo apelado, a los argumentos invocados por las partes y a los elementos de prueba que reposan en autos, queda circunscrito el *tema decidendum* al estudio de la naturaleza de la actividad económica desplegada por la empresa recurrente, y su posible vinculación con la noción de intermediación comercial, en cuyo caso la base de cálculo del impuesto a las actividades económicas corresponderá al monto total de las comisiones por ella percibidas, tal como fue declarado por el juzgador en su sentencia; o si por el contrario, se trata de una actividad mercantil independiente y, por consiguiente, la fijación de sus ingresos brutos debe coincidir con las sumas totales que ésta percibe por la distribución de combustible, como ha sido pretensión del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, a través del acto administrativo impugnado.

En razón de lo anterior, y a partir de las particularidades jurídicas que caracterizan a las actividades económicas de distribución y comercialización de hidrocarburos, se estima de esencial importancia formular los siguientes planteamientos:

Por ser la industria de los hidrocarburos la principal fuente de ingresos del Estado venezolano, su regulación jurídica merece especial tratamiento en nuestra Constitución política y en todo el sistema normativo en general.

Así, el artículo 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, proclama que “[l]os yacimientos mineros y de hidrocarburos, cualquiera que sea su naturaleza, existentes en el territorio

*nacional, bajo el lecho del mar territorial, en la zona económica exclusiva y en la plataforma continental, pertenecen a la República, son bienes del dominio público y, por tanto, inalienables e imprescriptibles.(...)*

A partir de esta declaratoria de plena propiedad, continúa el Texto Fundamental disponiendo lo relativo al régimen regulatorio sobre los mencionados recursos energéticos, y en tal sentido, el numeral 16 de su artículo 156, establece:

**‘Artículo 156**

*Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)*

*(...) 16. El régimen y administración de las minas e hidrocarburos; (...)*

Asimismo, el artículo 302 de la Carta Magna establece:

**‘Artículo 302**

*El Estado se reserva, mediante la ley orgánica respectiva, y por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico. El Estado promoverá la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables, con el fin de asimilar, crear e innovar tecnologías, generar empleo y crecimiento económico, y crear riquezas y bienestar para el pueblo.’*

Por su parte, el numeral 12 del prenombrado artículo 156, dispone a su vez:

**‘Artículo 156**

*Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)*

*(...) 12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley. (...)* (Destacado de la Sala).

Esta última disposición constitucional atribuye a la República la potestad de crear, organizar, recaudar, administrar y controlar impuestos y demás contribuciones sobre hidrocarburos y minas, de manera que además de las potestades regulatorias asignadas en el citado numeral 16, también podrá la República desplegar sus potestades impositivas sobre este particular.

Pero no sólo el Poder Público Nacional es titular de una potestad tributaria de orden constitucional, también los Municipios gozan de poderes originarios en materia fiscal producto de su consagrada autonomía, la cual presupone entre otros atributos, la posibilidad jurídica de obtener y manejar libremente recursos económicos suficientes para hacer frente a las necesidades del colectivo local.

Por tal virtud, el artículo 168 de la aludida Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece:

**‘Artículo 168**

*Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende: (...)*

*(...) 3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos. (...)*

En concordancia con lo anterior, el numeral 2 del artículo 179 eiusdem, prevé textualmente:

*‘Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (...)*

*(...) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanísticas.*

*(...)’* (Destacado de la Sala).

Nótese de las normas reproducidas que el constituyente de 1999, en su afán de preservar el carácter autonómico de la estructura municipal como unidad política primaria

del Estado, atribuyó a estas entidades un extenso repertorio de materias económicas sobre las cuales aplicar sus poderes de detracción, de manera de asegurar que éstas dispongan de ingresos tributarios que le permitan, en concurrencia con los restantes ingresos oficiales y demás asignaciones económicas, diseñar su propia política fiscal y en especial, su propio patrón de gasto público.

De este modo, se consideró de capital importancia conferir a los entes municipales la potestad de gravar el ejercicio de las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con un impuesto que sería luego, indirecto, pues no consulta la capacidad contributiva del contribuyente, real, periódico y eminentemente territorial.

En atención a lo anterior; y ante la destacada amplitud de la materia imponible *supra* descrita, podría afirmarse que en principio, todo ejercicio habitual del comercio *in latu sensu* (industrialización, tráfico, intercambio, distribución, almacenamiento y expendio de mercaderías) puede ser considerado objeto de imposición por estos entes locales bajo la aplicación del examinado tributo. Sin embargo, esta regla general cuenta con rigurosas excepciones.

En efecto, pese a que el primer aparte del artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela nos dice que ‘[l]a potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyen al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.’; y a su vez, el encabe-

zamiento del artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.327 de fecha 02 de diciembre de 2005, establece que '[e]ste impuesto[ a las actividades económicas] es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o el ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. (...)'; es necesario reparar en la limitación enunciada en el citado numeral 2 del artículo 179 de la Carta Magna, que al momento de atribuir a los Municipios el gravamen a las actividades económicas, precisa que deberán atenderse también a las pautas y restricciones previstas en el aludido Texto Fundamental.

Ejemplos de las limitaciones a las que alude este numeral 2 del artículo 179 constitucional, son las contenidas en el artículo 183 *eiusdem*, cuyo numeral 1 se impone reproducir a continuación:

**'Artículo 183**

*Los Estados y los Municipios no podrán:*

*1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la com-petencia nacional.'* (Destacado de la Sala).

A partir del precepto normativo que antecede, específicamente del fragmento destacado por la Sala, queda evidenciado entonces que corresponde privativamente a la

República crear, organizar, recaudar, administrar y controlar los gravámenes sobre la actividad de minas e hidrocarburos, por así disponerlo expresamente el precitado numeral 12 del artículo 156 constitucional, y por existir un claro límite de las potestades tributarias otorgadas a los Estados y Municipios para ejercer sus poderes de detracción sobre las materias rentísticas reservadas al Poder Nacional.

No obstante, a efectos de delimitar el ámbito de aplicación de la mencionada prohibición constitucional y su incidencia en el caso de autos, requiere la Sala precisar el alcance de la noción 'actividad de hidrocarburos', para de este modo determinar si la distribución de combustible (gasolina) resulta gravable con el impuesto a las actividades económicas, o si por el contrario se encuentra excluida de todo el régimen de imposición municipal.

En este orden de ideas, es necesario destacar que en razón de las especificidades técnicas que la actividad de hidrocarburos, y en particular la industria petrolera requiere en todas las etapas de su industrialización y comercialización, el aprovechamiento de estas sustancias fósiles no se circunscribe a la mera exploración y explotación de los recursos energéticos, sino que abarca un conjunto de operaciones verticalmente integradas que van desde la fase inicial de extracción del crudo, hasta la puesta de los productos derivados a disposición de los consumidores finales.

Esta integración vertical de actividades ha sido el resultado histórico del mal llamado proceso de 'naciona-

lización' (*rectius*: reserva), llevado a cabo en el año 1975 con la promulgación de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, cuerpo normativo en el cual, basados en razones de "conveniencia nacional" se acordó el ejercicio privativo por parte del Estado venezolano de toda la actividad de hidrocarburos, entendida por tal, tanto la exploración del suelo, como la explotación de los yacimientos petrolíferos, asfálticos, y de otros hidrocarburos en general; su manufactura, refinación, transporte por vías especiales y almacenamiento, comercio interior y exterior de las sustancias explotadas y refinadas, así como las "obras que su manejo requiera", con lo cual se procedió posteriormente a un proceso de reversión y expropiación de los bienes e instalaciones necesarias para llevar a cabo las operaciones antes señaladas, cuya titularidad estaba en manos de empresas privadas.

Esa concepción integracionista de la actividad petrolera, ha permanecido prácticamente invariable en nuestra legislación energética, en tanto, pese a la celebración en el año 1995 de los Convenios de Asociación para la Exploración a Riesgo de nuevas áreas y la producción de hidrocarburos bajo el esquema de Ganancias Compartidas ('apertura petrolera'), mediante los cuales se autorizó al Estado a celebrar con las empresas privadas convenios operativos y de asociación para la exploración y explotación de crudo, crear asociaciones estratégicas propiamente dichas y asociaciones de ganancias compartidas, que permitían en algunos casos la reactivación

de viejos pozos petroleros, y en otros el descubrimiento y explotación de nuevos yacimientos, y con ello el incremento de la producción de crudos y sus derivados; se ratificaba '*a las actividades relacionadas con la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, con el transporte por vías especiales, almacenamiento y comercialización de la producción obtenida en las Áreas, y con las obras que su manejo requiera*', parte integrante del régimen de aprovechamiento de los hidrocarburos reservado al Poder Nacional.

Posteriormente, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Ejecutivo Nacional habilitado por el Poder Legislativo dictó el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.323 de fecha 13 de noviembre de 2001, que en su artículo 1° dispone textualmente:

#### **‘Artículo 1**

*Todo lo relativo a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte, almacenamiento, comercialización, conservación de los hidrocarburos, así como lo referente a los productos refinados y a las obras que la realización de estas actividades requiera, se rige por el presente Decreto Ley.*

A través de este instrumento normativo, se reitera una vez más la noción global que se ha mantenido históricamente de la actividad de hidrocarburos, no obstante añadir

aspectos novedosos acordes con los nuevos lineamientos introducidos en la Carta Fundamental.

Así, su artículo 60 establece a la letra lo siguiente:

**‘Artículo 60**

*Constituyen un servicio público las actividades de suministro, almacenamiento, transporte, **distribución y expendio de los productos derivados de los hidrocarburos**, señalados por el Ejecutivo Nacional conforme al artículo anterior, destinados al consumo interno. El Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Energía y Minas, fijará los precios de los productos derivados de los hidrocarburos y adoptará medidas para garantizar el suministro, la eficiencia del servicio y evitar su interrupción.(...)*’ (Destacado de la Sala).

Mientras que los artículos 57 y 58 del mencionado Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, son del siguiente tenor:

**‘Artículo 57**

*Las actividades de comercialización de los hidrocarburos naturales, así como la de los productos derivados que mediante Decreto señale el Ejecutivo Nacional sólo podrán ser ejercidas por las empresas a que se refiere el artículo 27 del presente Decreto Ley.’*

**‘Artículo 58**

*Las actividades de comercialización de los productos derivados que estuvieren excluidos conforme a lo previsto en el artículo anterior, podrán ser realizadas por el Es-*

*tado directamente, o por empresas mixtas con participación del capital estatal y privado en cualquier proporción y por empresas privadas.’* (Destacado de la Sala).

Nótese de las normas reproducidas, que la actividad de comercialización y en ella la distribución de los productos derivados de los hidrocarburos, es catalogada como servicio público, cuya prestación bien podría ser asumida directamente por el Estado, a través de personas jurídicas de su exclusiva propiedad, a través de la conformación de empresas mixtas conformada por el Estado y los particulares cualquiera sea la proporción de la participación oficial, y aun por los capitales privados.

En consecuencia, al estar prevista la posibilidad jurídica de que la empresa privada lleve a cabo la distribución y comercialización de los productos derivados de los hidrocarburos, reconocida oficialmente con el carácter de servicio público, y asimismo, al formar parte esta labor de la noción de actividad de hidrocarburos, expresamente reservada como materia rentística a favor del Poder Nacional, debe considerarse dicha actividad como no sujeta a la imposición municipal.

Ello se debe, entre otras razones, a que es la República la encargada de valorar la presión fiscal que habrá de aplicarse a las mencionadas empresas, con el fin de evitar que en razón de la fijación de los precios de los rubros comercializados y a la consiguiente imposibilidad material de repercutir económicamente esta carga impositiva en el consumidor final, se afecte patrimonialmente a las referidas sociedades mercantiles,

todo lo cual podría inclusive constituir en ocasiones trabas u obstáculos a la propia prestación del servicio público.

Tomando en consideración los aspectos señalados, el Legislador Nacional en la *supra* mencionada Ley Orgánica del Poder Público Municipal (no aplicable al caso de autos), en su artículo 211, previó textualmente:

**‘Artículo 211**

*El Ejecutivo Nacional o Estatal, deberá tomar en cuenta el costo del impuesto en la fijación del margen de utilidad conferido a los servicios o productos cuyo precio es fijado por éste. A estos fines, la alícuota impositiva aplicable de manera general a todos los municipios, será la fijada en la Ley de Presupuesto Anual, a proposición del Ejecutivo Nacional.*

***De conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por la empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas, no quedan incluidos aquellos productos que se obtengan de la transformación ulterior del bien manufacturado por la empresa del Estado. (...)’*** (Destacado de la Sala).

En atención a lo antes expuesto, queda evidenciado que la norma citada, pese a no ser aplicable al caso de autos en razón de no encontrarse

vigente para la fecha en que se emitió el acto administrativo objeto de impugnación (06 de junio de 2005), sobreviene como el reconocimiento expreso de la imposibilidad constitucional de que los Municipios ejerzan su potestad tributaria respecto de las operaciones inherentes a la actividad de hidrocarburos, y por consiguiente, las empresas privadas que se dediquen a la venta al mayor (distribución) y al detal de productos derivados de la refinación o manufactura de hidrocarburos realizada por empresas del Estado, no están sujetas al pago del impuesto sobre actividades económicas, de acuerdo a los términos expuestos anteriormente.

Ahora bien, circunscritos al caso de autos, se constata del análisis de las actas, y en especial del documento constitutivo estatutario de la sociedad mercantil Corporación La Petróle, C.A., el cual cursa a los folios 23 al 33 ambos inclusive, del presente expediente judicial, que a tenor de lo previsto en la cláusula segunda, la referida empresa se encuentra domiciliada en la ciudad de San Cristóbal del Estado Táchira, y tiene por objeto social, a tenor de lo estatuido en su cláusula tercera, *‘la compra, venta, al mayor y detal, transporte, distribución y comercialización de productos derivados de hidrocarburos, incluyendo la compra de los mismos en las plantas procesadoras. Podrá igualmente, dedicarse a la importación y exportación, administración y manejo de Estaciones de Servicio; establecer y mantener talleres de reparación y Estaciones de Servicio para los artículos que negocie, comprar, vender o permutar*

*toda clase de accesorio y piezas de repuestos; y en general, dedicarse a cualquier clase de negocio de la misma índole de los que han sido enumerados anteriormente y que la Junta Directiva resulta emprender o explotar.*' (sic)

Por su parte, la Resolución N° DHR008-2005 de fecha 06 de junio de 2005, emanada de la Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, la cual corre inserta a los folios 11 al 19 ambos inclusive, en el inciso intitulado. **"DECISIÓN"** confirmó:

*'(...) 1ero – El carácter mercantil de Expendedora o comercializadora de derivados de hidrocarburos a través de operaciones de compra-venta, de la contribuyente Corporación La Petrólea.*

*2do – La base imponible para el cálculo del impuesto de actividades económicas se hará sobre los ingresos brutos por el monto integral de sus operaciones.*' (sic).

Del análisis concatenado de ambas transcripciones, advierte esta Máxima Instancia que la Administración Tributaria Municipal, haciendo abstracción del examen coordinado de las normas constitucionales contenidas en los numerales 12 y 16 del artículo 156, numeral 1 del artículo 183, y en el artículo 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, todos reproducidos *supra*, consideró erradamente que la actividad de distribución de combustible podía ser objeto del impuesto sobre las actividades económicas, y en tal sentido dispuso en su clasificador de actividades un código denominado: *'II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS*

*DERIVADOS DEL PETRÓLEO. 5.3. Distribuidores y Mayoristas de Combustible'*, contenido en la Ordenanza Sobre Patente e Impuestos de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, publicada en la Gaceta Municipal N° 078 de fecha 21 de diciembre de 2004, vigente y aplicable para el 06 de junio de 2005.

Sin embargo, a juicio de esta Sala y a tenor de lo previsto en las disposiciones constitucionales *supra* mencionadas, la referida actividad económica no está sujeta al examinado tributo municipal, todo lo cual evidencia que la Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho por falta de aplicación de normas jurídicas vigentes en el acto administrativo impugnado y, por consiguiente, resulta de obligada consecuencia para esta Máxima Instancia la desaplicación del aludido código *'II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. 5.3. Distribuidores y Mayoristas de Combustible'*, contenido en la Ordenanza Sobre Patente e Impuestos de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, publicada en la Gaceta Municipal N° 078 de fecha 21 de diciembre de 2004, vigente y aplicable para el 06 de junio de 2005, por vía del control difuso de la constitucionalidad previsto en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.

**Así se declara.**

Asimismo, se estima necesario destacar que de la lectura de la

cláusula tercera del documento constitutivo-estatutario de la sociedad mercantil recurrente, Corporación La Petrólea, C.A., se evidencia que además de las actividades propias del régimen de aprovechamiento de hidrocarburos, la mencionada sociedad de comercio se encuentra habilitada para desplegar otra clase de actividades como sería el *‘establecer y mantener talleres de reparación y Estaciones de Servicio para los artículos que negocie, comprar, vender o permutar toda clase de accesorio y piezas de repuestos; y en general, dedicarse a cualquier clase de negocio de la misma índole de los que han sido enumerados anteriormente y que la Junta Directiva resuelva emprender.’*, en caso de cuya materialización se originaría el deber de tributar al Municipio en proporción a los ingresos brutos que se obtengan de las mismas, siempre que se determine que éstas no encuadran dentro de las operaciones que le son consustanciales a la actividad de hidrocarburos, y que han sido descritas en la presente decisión. **Así se declara.**

Por tanto, en razón de los argumentos expuestos, bien pudo el *a quo* declarar con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Corporación La Petrólea, C.A., pero basándose en los razonamientos jurídicos explanados en la presente sentencia, a partir de lo cual debe esta Alzada declarar sin lugar el recurso de apelación ejercido por la representación municipal y, en consecuencia, confirmar la declaratoria de nulidad pronunciada por el juzgador de instancia en el fallo apelado, sustentándose en los funda-

mentos constitucionales y legales aludidos a lo largo de este pronunciamiento judicial. **Así se declara.**

Por consiguiente, se anula la Resolución N° DHR008-2005 de fecha 06 de junio de 2005, emanada de la Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira. **Así se declara.**

Ahora bien, vista la declaratoria anterior, en atención a lo previsto en el numeral 22 y aparte cuarto, del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, esta Sala acuerda informar a la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal de la presente decisión, a cuyo efecto se ordena librar el oficio respectivo y remitir los recaudos pertinentes. **Así se decide.**

“(Omissis...)”

### III CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse en revisión de la sentencia que acordó la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del “Código II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. 5.3. Distribuidores y Mayoristas de Combustible” contenido en la Ordenanza sobre Patente de Impuesto de Industria y Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, publicada en la Gaceta Municipal núm. 078 del 21 de diciembre de 2004.

Al respecto, la Sala Político Administrativa acordó la desaplica-

ción de la referida norma con base en lo siguiente: (i) las normas constitucionales determinan que la competencia en materia de hidrocarburos le pertenece en su totalidad al Poder Nacional, incluyendo la potestad tributaria; (ii) la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, aunque no es aplicable para la causa objeto de estudio por razones de irretroactividad, confirma la posición asumida al prohibir de manera expresa en su artículo 211, la exacción de los impuestos tributarios sobre la venta de hidrocarburos que puedan realizar los particulares. Atendiendo ambas premisas, concluyó la imposibilidad de aplicar la exacción municipal a la actividad desempeñada por la sociedad mercantil.

Los aspectos considerados por la Sala Político Administrativa comprenden el objeto del presente estudio a los fines de verificar la pertinencia de la desaplicación. Para ello, esta Sala Constitucional circunscribirá su estudio sobre la base de los siguientes aspectos: (i) la temporalidad en que se dictó la sentencia que propuso la desaplicación y su comparación con los criterios dictados por esta Sala Constitucional, imperantes en su momento; (ii) La pertinencia de considerar el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal como orden normativo y la correlación de dicha norma con la posición asumida por esta Sala en la materia.

En lo concerniente al primer punto, vista la fecha en que se dictó el fallo por parte de la Sala Político Administrativa (7 de noviembre de 2007, publicada al día posterior), determina que dicho mandato debió vincularse con el lineamiento estable-

cido en la sentencia número 1892 del 18 de octubre del 2007, dictada por esta Sala Constitucional, que asentó, con respecto a la exacción tributaria municipal en materia de hidrocarburos, lo siguiente:

“Parala Sala no cabe duda, con base en la Constitución, de que la tributación sobre la industria de los hidrocarburos está reservada al Poder Nacional. Ahora bien, esa reserva a favor de la República, tal como se dejó sentado en los dos apartados previos no deriva ni del artículo 12 ni del numeral 16 del artículo 156 de la Constitución. Además, y a ello se referirán los párrafos que siguen; tal exclusión del poder tributario estatal y local, sólo abarca el caso de las empresas que efectivamente se aprovechen económicamente de los hidrocarburos y no el caso de las empresas que actúen en tal sector, a través de la prestación de servicios, cualquiera que sea la relación jurídica que exista entre ellas y a quienes les preste el servicio.

En criterio de la Sala, es claro el artículo 183 de la Carta Magna al imponer límites al poder tributario estatal y municipal, de modo que garantiza la competencia para crear y recaudar tributos en todos los niveles de la organización político-territorial venezolana, cada uno de ellos debe sujetarse a las restricciones que constitucionalmente se prevean, sin posibilidad de afectar unos a otros.

La Constitución hace un reparto de poderes y procura conciliarlos de manera de asegurar que cada ente cuente con los recursos que necesita para su funcionamiento y para la realización de las tareas de su com-

petencia. La delimitación de cada poder, sin embargo, no siempre es sencilla, por lo que el Constituyente lo hace de maneras diversas: positiva (atribuyéndole un tributo, precisando su hecho generador) o negativa (indicando los casos en los que, aun frente a ese hecho generador, se niega la tributación, normalmente por razones de interés general que aconsejan trasladar el tributo a otro ente).

El caso del impuesto a las actividades económicas es el más claro ejemplo. Se trata de un tributo en principio de espectro amplísimo -el ejercicio de actividades económicas en territorio local-, pero que está sujeto a los límites que fije la Constitución. El artículo 179 lo dispone así expresamente:

**‘Artículo 179**

Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

(...).

1. (...) los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución (...).

Se prevé de manera genérica el impuesto, que podrá ser entonces creado por cada Municipio a través de sus ordenanzas. La lectura de la norma revela que el ejercicio de actividades económicas constituye, en principio, el hecho generador, pero de inmediato ella misma dispone que la Constitución puede imponer límites. Tales restricciones son comprensibles al tomar en cuenta que en ocasiones resulta prudente que sea

la República, y no los entes locales, los que graven determinadas actividades económicas.

Las limitaciones a la tributación están dispersas en el Texto Constitucional, pero a los efectos de este fallo interesa el numeral 12 de su artículo 156, ya transcrito en este apartado del fallo, según el cual corresponde al Poder Nacional ‘*la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre (...) los hidrocarburos*’.

En esa disposición se establece de manera expresa que los impuestos sobre los hidrocarburos están reservados al Poder Nacional. Ahora bien, en vista de que no es posible constitucionalmente -como se ha advertido- limitar el alcance del poder tributario de los entes territoriales -pues todos tienen garantizada su autonomía-, cualquier interpretación que se haga de las normas correspondientes ha de ser restrictiva; de lo contrario, se favorecería a un ente en desmedro de otro u otros.

En ese sentido, estima la Sala que el impuesto al que se refiere el artículo 156.12 de la Constitución sólo puede ser aquél que grave la actividad de *aprovechamiento* de los hidrocarburos, por lo que la reserva no incluye los impuestos que puedan exigírsele a las diversas empresas que operan, prestando *servicios*, en ese sector.

Es de destacar que tratándose de una actividad sumamente compleja, en el sector de los hidrocarburos actúan muchas empresas, pero sólo algunas son las que realmente obtienen su beneficio de la explotación o comercialización del producto. Es necesario recordar, así, que

siendo un sector de actividad reservado al Estado por la propia Constitución (artículo 302), es en consecuencia el Estado el que se aprovecha del mismo, por más que recurra a otras personas (empresas privadas, por ejemplo, para efectuar las operaciones necesarias para esa explotación o para que le presten servicios conexos).

En criterio de la Sala, es fundamental determinar quién tiene la propiedad de los hidrocarburos para a su vez precisar cuál es el ente territorial que puede gravar su aprovechamiento. En el apartado correspondiente, la Sala ha dejado sentado que la sola propiedad nacional de los hidrocarburos no es suficiente para excluir toda tributación local sobre empresas que operen en ese sector. En esta oportunidad reitera tal aserto, pero destacando que esa titularidad es la que lleva a que, como uno de los límites constitucionales expresos, el artículo 156.12 reserve al Poder Nacional ciertos tributos, entre los que se encuentran aquellos ‘*sobre (...) los hidrocarburos*’.

La extinta Corte Suprema de Justicia, en Pleno, mediante sentencia del 17 de agosto de 1999, que resolvió la demanda de nulidad por inconstitucionalidad contra la llamada “apertura petrolera”, se refirió a este punto, pues distinguió, a los efectos de la tributación nacional y/o municipal, entre las actividades que implican auténtica explotación y aquéllas en las que no. El criterio diferenciador consistía en la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las empresas (que eran una asociación de capital público y capital privado). El caso en el que la empre-

sa mixta adquiriese la propiedad del crudo quedaba fuera del alcance de la tributación municipal. En cambio, se precisó en ese fallo, si estaban sujetas a los impuestos locales las actividades inherentes a los llamados *Convenios de Servicios Operativos*, pues siendo totalmente ejecutadas por empresas privadas, no había traslado de la propiedad del crudo, sino el pago de sus servicios.

La Sala entiende, en ese mismo sentido, que la reserva de poder tributario a favor de la República sobre los hidrocarburos sólo puede afectar a las empresas que se aprovechan de manera directa de esos productos, quedando el resto sometidas a los tributos municipales que se generan por el ejercicio de actividades lucrativas, como cualquier otra empresa. El hecho de que ciertas empresas presten servicios relacionados con la industria y el comercio de hidrocarburos no puede implicar una exclusión de la tributación local, pues se le estaría dando un alcance mayor del que en efecto tiene.

La propia parte actora ha invocado el artículo 183 de la Constitución para poner de relieve los límites del poder de tributación de estados y municipios. Por supuesto, en esa norma están algunos de esos límites, pero estima la Sala que el contenido en el numeral 1, que le prohíbe gravar ‘*materias rentísticas de la competencia nacional*’ debe ser interpretado de manera restrictiva. Dispone ese artículo 183, en su totalidad, lo siguiente:

#### ‘Artículo 183

Los Estados y los Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.
2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional’.

De todas las restricciones que establece el artículo transcrito, sólo dos guardan relación con el impuesto a las actividades económicas: la prohibición de gravar las materias rentísticas de la competencia nacional y la necesidad de que ciertas actividades -en concreto: agricultura, cría, pesca y la actividad forestal- se graven con sujeción a la ley nacional. Como se ve, existe un caso de *prohibición* total (la de crear impuestos que recaigan sobre las materias rentísticas de la República) y una de simple *limitación* (la de gravar las actividades enumeradas precedentemente).

Lo anterior lleva a una necesaria precisión acerca de cuáles son las materias rentísticas de la competencia nacional. Tradicionalmente se ha estimado que tales materias son las sujetas a impuestos nacionales. Sin embargo, sin necesidad de previsión expresa, es obvio que los estados y los municipios no deben invadir el

poder tributario de la República, por lo que no parece que deba ser ese el sentido de la norma. De hecho, la República tampoco puede crear impuestos sobre las materias que corresponden a estados y municipios, pero nada dice al respecto la Constitución.

Para la Sala, entonces, es otro el sentido de la norma, y de allí la importancia de su inclusión en el Texto Fundamental: lo que se ha querido impedir es que las entidades federadas y locales graven la renta que recibe la República con ocasión del ejercicio de ciertas actividades. Estima la Sala que ‘*materia rentística de la competencia nacional*’ es aquella actividad del Poder Nacional capaz de generar una *renta*, es decir, un provecho económico. La disposición es clara al indicar que se trata de casos en los que la renta se produce como resultado de la *competencia nacional*, por lo que se excluye cualquier caso en el que la actividad estatal no corresponde a una competencia (asignación de tarea según el Derecho Público), sino a una actividad que se desarrolla de manera idéntica o similar a la de un particular.

Ha destacado con insistencia esta Sala que la actividad económica relativa a los hidrocarburos es una de las materias rentísticas de la competencia nacional, en virtud de que la República se la ha reservado con base en el artículo 302 de la Constitución. La República, así sea a través de empresas organizadas con forma de sociedad mercantil, explota la industria y el comercio de los hidrocarburos y obtiene de ellos una renta. Por ello, la tributación mu-

municipal no se extiende a las empresas que prestan sus servicios a la industria de los hidrocarburos, independientemente de la figura jurídica empleada. En esos casos no existe necesidad de proteger la *renta nacional*.

Como la reserva de actividades económicas al Estado no impide que éste se auxilie de particulares para el mejor desarrollo de la misma, la exclusión del poder municipal sólo puede abarcar el caso en que es el Estado el que desarrolla la actividad, aprovechándose del hidrocarburo.

Lo que justifica la exclusión del poder tributario local es la existencia de una renta a favor del Estado a causa del aprovechamiento de los hidrocarburos, y así lo sostuvo la Sala en el tantas veces citado fallo N° 285/2004, al invocar el fallo de la extinta Corte Suprema de Justicia –del 17 de agosto de 1999- al que se ha hecho mención con precedencia. La Sala compartió el criterio de esa Corte, para lo cual declaró:

‘En esa sentencia se decidió que las actividades que implican auténtica explotación de hidrocarburos, por cuanto conllevan la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las asociaciones empresariales conformadas tanto el capital público como por capital privado, son las que escapan de la tributación municipal, mas no las actividades que llevan a cabo quienes ejecutan los llamados “Convenios de Servicios Operativos”, en los cuales expresamente se excluye que la titularidad sobre el crudo pase a los operadores del campo -entes eminentemente privados- por lo cual se entiende que tales entes llevan a cabo servicios

comerciales que no significan explotación del hidrocarburo. En consecuencia, esos Convenios y cualesquiera otros en los cuales el particular no se apropie del hidrocarburo, en asociación con el Estado venezolano, quedan sujetos a los tributos municipales’.

Para la Sala, constituyó un error ‘pretender que cualquier empresa que presta servicios a la industria petrolera ejecuta actividades que comportan la explotación de hidrocarburos’, por lo que en el caso resuelto a través del fallo N° 285/2004 aceptó que los municipios podían gravar a las empresas prestadoras de servicios a la industria de los hidrocarburos, en el caso en que ‘el contribuyente tenga fijado su ‘establecimiento permanente’ (en el sentido más tradicional en imposición municipal venezolana, entendido como ‘sucursal’, ‘oficina’, ‘local’))”, con lo que “atrae para sí todos los ingresos que le reporten esas actividades al respectivo contribuyente’.

Por lo expuesto, la Sala declara que **la actividad directamente relacionada con la industria de los hidrocarburos está reservada al Poder Nacional con base en el artículo 302 de la Constitución, y su tributación le está también reservada en virtud del numeral 12 del artículo 156 eiusdem, lo que implica la imposibilidad de que los Municipios graven el ejercicio de esa actividad, dada la restricción que impone el numeral 1 del artículo 183 de la misma Carta Magna. Esa exclusividad sólo existe respecto de las empresas que efectivamente se**

**aprovechan del producto (hidrocarburo), a través de la obtención de una renta, y no respecto de cualquier empresa que preste servicios colaterales a la industria, así sean indispensables para el desarrollo de la actividad. Así se de-clara”.**

Visto el fallo en referencia, esta Sala Constitucional mantiene una posición opuesta a la conclusión arrojada por la Sala Político Administrativa. Lo expuesto anteriormente resalta la diferenciación existente entre los términos “reserva” y “potestad tributaria” adjudicada a los tres niveles territoriales; delimitando una clara distinción de la cual se expone que las materias adjudicadas al Poder Nacional no excluyen *per se* el ejercicio de las demás potestades conferidas constitucionalmente a los demás entes político territoriales. El fallo dictado por esta Sala concluye que el manejo competencial adjudicado al Poder Nacional no excluye una armonización con las potestades tributarias municipales, por cuanto ambas son de carácter constitucional y obligan de manera necesaria a estudiar cada una de las atribuciones, atendiendo a la naturaleza jurídica de las instituciones jurídicas asignadas a efectos de determinar conflictos potenciales y de la concomitancia total o parcial bajo un esquema de ponderación que racionalice su aplicación.

Asimismo, el criterio en referencia tiene su origen en la sentencia núm. 285, dictada, el 4 de marzo de 2004, en el caso *Adriana Vigilanza* que delimitó el sentido y alcance de los artículos 156 y 180 constitucionales, y, en particular al primer

párrafo de esta última disposición cuando establece que: “*La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades*”. Con base en las referidas normas constitucionales, la Sala dictaminó lo siguiente:

*“Como se observa, parece desprenderse de ese artículo que la discusión quedó definitivamente zanjada, a favor de la tesis de la separación de potestades. La norma es clara al respecto: la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras atribuidas al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Con esa disposición se dejan a salvo las potestades tributarias locales, que no deben verse afectadas por lo que sólo sean potestades nacionales de regulación. Por supuesto, ello obliga a precisar, entre las potestades nacionales, cuáles son las reguladoras”.*

(...omissis...)

La norma sobre la que versa este proceso constituye una de las novedades constitucionales: la expresa distinción entre potestades tributarias y potestades reguladoras. *La inclusión de esta disposición obedeció, sin duda, a la necesidad de eliminar una incertidumbre que siempre existió en nuestro Derecho: el alcance del poder normativo de la República y, en mucho menor medida, de los estados, respecto de*

las competencias municipales, en materia tributaria”

(...omissis...)

“De todos esos numerales es predicable el mismo aserto: no deben confundirse potestades de regulación con las de tributación. El Alcalde accionante, al igual que lo hizo respecto del caso de las aguas, hizo uso de la argumentación *ad absurdum*, a fin de demostrar lo irrazonable que es unir nociones que deben mantenerse separadas. *Basta leer los nada menos que 33 numerales del artículo 156 para eliminar las dudas acerca de las supuestas competencias implícitas*: de ser ciertas, prácticamente no habría poder tributario estatal o municipal, debido a que la República goza de un poder regulador amplísimo, que abarca la casi totalidad de las materias o sectores de interés.

En ese punto, en lo que respecta a la antinomia reserva-potestad tributaria, la Sala debe necesariamente indagar en los elementos sustanciales de cada uno de los elementos que condicionan la institución jurídica constitucional, a los fines de esclarecer los puntos antagónicos o de armonización –si así fuere– del ejercicio de las diversas competencias que puedan colidir.

Un ejemplo de lo anterior constituye el criterio establecido por esta Sala (s.S.C. 2408 del 20 de diciembre de 2007; caso: *Pernord Ricard C.A.*), mediante el cual, consideró la convivencia de dos especies impositivas como el impuesto sobre especies alcohólicas y el impuesto municipal a las actividades econó-

micas:

“Así las cosas, se infiere el reconocimiento por parte del Legislador de la plena compatibilidad entre el gravamen específico al consumo previsto en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas y el impuesto a las actividades económicas que corresponde a los Municipios, no obstante que –en atención al potencial impacto de este último– haya establecido como cláusulas de armonización tributaria la exclusión de su base imponible de lo pagado a la República por concepto de este tributo específico, así como la autorización para que –vía Ley de Presupuesto– sean fijados toques en las alícuotas municipales”.

La posición asumida por esta Sala obedece a la naturaleza jurídica del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, el cual debe ser entendido como un impuesto de carácter objetivo que no grava renta, ventas, capital o ingresos brutos. El hecho generador del tributo se vincula al *desarrollo de una actividad mercantil* previamente autorizada por el Municipio, sin la cual, no podría realizarse dentro de su perímetro territorial. Su exacción no recae directamente en la renta o en el ingreso, sino que los mismos se emplean como elementos presuntivos y externos de medición sobre lo cual se estima el mayor o menor grado de relevancia económica que pueda retribuir el ejercicio de ese sector de la industria o del comercio dentro de esa zona, arrojando una base de cálculo estimativa a partir de la cual delimita la correlación entre la alícuota con el hecho generador y

su base imponible que se originan al desenvolverse la actividad lucrativa dentro de la jurisdicción del Municipio.

Por ende, resulta evidente que el impuesto sobre actividades comerciales de industria, comercio, servicio o de índole similar solo se vincula a un pago por el *desarrollo de una actividad lucrativa* que no puede desarrollarse sin la autorización (patente) por parte del Municipio. La única correlación que existe respecto a este impuesto es la vinculación entre la ejecución del ejercicio de la actividad lucrativa y su exacción por parte de la potestad tributaria municipal donde la misma se desarrolle. Siendo así, la mera actividad que ha sido permitida, entendida en su *sentido más estricto*, prescinde de cualquier otro elemento que pueda estimarse como *hecho generador* del impuesto (número de ventas, bienes aprovechables, renta obtenida, ingresos brutos percibidos) que en ese caso solo vendrían a fungir como factores de medición hipotéticos para permitir la estimación del lucro obtenido y su posible cuantificación a efectos de de la base imponible y de la alícuota aplicable.

Siendo así, el hecho generador (la mera realización de una actividad lucrativa entendida en su *sentido más objetivo*), es deslindable y armonizable con la aplicación de los impuestos nacionales como el de alcoholes (que gravan el consumo); hidrocarburos y telecomunicaciones (que aprovechan la explotación sobre bienes del dominio público y por permitir el ingreso de particulares en determinados sectores de carácter estratégico para el país); exporta-

ciones (que gravan la salida de productos fabricados o mejorados en el territorio nacional); o la mera renta, cuyo objeto es exclusivo del impuesto nacional -de carácter netamente subjetivo- del mismo nombre.

En ese sentido, el análisis sobre el hecho generador del impuesto podrá divisar la presencia de una indebida ingerencia que incurra en la prohibición de la doble tributación; o si por el contrario, se estaría en presencia de dos especies impositivas distintas, conferidas por la Constitución a cada nivel político-territorial, y cuya armonización pueda congeniarse para su aplicación sobre cada sector de relevancia económica.

En lo que corresponde al segundo aspecto relevante a los fines de la presente decisión, la Sala Político Administrativo invocó -de modo referencial- la disposición contenida en el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2006 (publicada en la Gaceta Oficial núm. 38421 del 21 de abril de 2006), el cual dispone:

#### **Artículo 211**

El Ejecutivo Nacional o Estatal, deberá tomar en cuenta el costo del impuesto municipal en la fijación del margen de utilidad conferido a los servicios o productos cuyo precio es fijado por éste. A estos fines, la alícuota impositiva aplicable de manera general a todos los municipios, será la fijada en la Ley de Presupuesto Anual, a proposición del Ejecutivo Nacional.

De conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,

las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas, no quedan incluidos aquellos productos que se obtengan de una transformación ulterior de bien manufacturado por la empresa del Estado.

El impuesto sobre actividad económica de suministro de electricidad deberá ser soportado y pagado por quien presta el servicio (Resaltado del presente fallo).

La mencionada disposición se mantiene vigente en el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2009 (G.O. 39.163 del 22 de abril de 2009), la cual edita en iguales términos lo dispuesto en la Ley de 2006. Siendo así, esta Sala considera necesario hacer algunas consideraciones a fin de determinar si la norma en cuestión avala el criterio establecido por la Sala Político Administrativa sobre si la misma prevé exención alguna a favor de los particulares que desarrollen actividades comerciales relacionadas con el sector de los hidrocarburos.

La norma invocada por la Sala Político Administrativa –dictada con posterioridad al acaecimiento de hecho generador- y de la cual pretende respaldar el análisis empleado por dicha Sala a modo de *de lege ferenda* por considerar que el fundamento empleado en la decisión ahora supuestamente coincide con la norma dictada posteriormente, resulta inaplicable. La mencionada disposición establece la liberación del pago del impuesto municipal a las *empresas del Estado* no prevé

exención alguna a favor de los particulares que desarrollen actividades económicas relacionadas con el sector de los hidrocarburos, por lo que se encuentran obligados al cumplimiento del tributo.

El contenido de la norma invocada por la Sala Político Administrativa tiene su fundamento en el principio de inmunidad tributaria al considerar que las *empresas del Estado* quedan liberadas de sufragar pagos a los entes municipales, sin que su conformación como sujetos de derecho privado modifique la condición que poseen dada la titularidad y control que tiene el Estado sobre las mismas.

Sin embargo, a diferencia de lo planteado por la Sala Político Administrativa, dicha norma no es aplicable a los particulares, quienes, tal como se indica, no tienen ese privilegio fiscal, quedando obligados en su condición de contribuyentes, al aporte al Fisco local en razón de la actividad desempeñada. Por tanto, no se está en presencia de una convalidación legal posterior que exencione a los particulares al pago del impuesto que pueda entenderse como respaldo alguno a la decisión dictada por la Sala Político Administrativa.

Establecidas las anteriores consideraciones, esta Sala concluye que la decisión dictada el 7 de noviembre de 2007 –publicada al día siguiente- por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia resulta contraria al criterio vinculante establecido por esta Sala Constitucional en la sentencia número 1892 del 18 de octubre del 2007, referida anteriormente, cuya aplicación debió realizarse dada la temporalidad en que se dictó la de-

cisión revisada y el apego que debió guardar, en razón de su momento, con la doctrina imperante en la materia proferida conforme a la interpretación realizada de la Constitución. Siendo así, de conformidad con el artículo 336.10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; así como en lo dispuesto en su jurisprudencia en materia de revisión constitucional (vid. s. S.C. núm. 93/2001, del 6 de febrero; caso: Corpoturismo; 1992/2004, del 8 de septiembre de 2004; caso: Meter HofleSzabo; 2216/2004, del 21 de septiembre de 2004; caso: Claudia TurchettiBonfanti; 325/2005, del 30 de marzo de 2005; caso: Alcido Parra Ferreira), estima procedente la presente revisión constitucional, por lo que concluye que la presente revisión de la desaplicación en aras del control difuso de la constitucional, debe ser declarada *no conforme a derecho*; razón por la cual, revoca la mencionada decisión, y ordena a la Sala Político Administrativa, previa notificación a las partes de la causa principal, que proceda a dictar nueva decisión conforme a lo previsto en este fallo. Así se decide.

#### IV DECISIÓN

Por las razones expuestas, esta

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en nombre de la República por autoridad de la Ley, declara:

PRIMERO: **NO CONFORME A DERECHO** la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad realizada por la Sala Político Administrativa del denominado “*Código II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓ-LEO. 5.3. Distribuidores y Mayo-ristas de Combustible*”, contenido en la Ordenanza Sobre Patente e Impuestos de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal de Estado Táchira publicada en la Gaceta Municipal núm. 078 de 21 de diciembre de 2004.

SEGUNDO: **REVOCA** la sentencia núm. 1796 dictada el 7 de noviembre de 2007 –publicada al día siguiente– por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia.

TERCERO: **ORDENA** a la Sala Político Administrativa proceda, previa notificación a las partes del juicio principal, a dictar nueva decisión conforme a lo dispuesto en el presente fallo.

“(Omissis...)”

**Procedencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1° de septiembre de 1991, de retener un porcentaje de los dividendos generados por las utilidades obtenidas por las empresas entre el 1° de enero de 1991 y el 1° de septiembre de 1991**

0183

Expediente: 2012-0290  
Sentencia: 441  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Constitucional  
Magistrado Ponente: FRANCISCO  
ANTONIO CARRASQUERO LÓPEZ  
Fecha: 06/05/2013

Partes: AGROPECUARIA FLORA, C.A.

Objeto: SOLICITUD DE REVISIÓN respecto de la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia núm. 00032, publicada el 13 de enero de 2011, mediante la cual revocó la sentencia núm. 991, del 25 de febrero de 2009, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

Decisión: Declara **NO HA LUGAR** la solicitud de revisión constitucional formulada por los abogados Emilio J. Roche, María Fernanda Zajía, José P. Barnola Díaz y Ramón Hernández, apoderados judiciales de **AGROPECUARIA FLORA, C.A.**, sociedad mercantil domiciliada en la ciudad de Valencia, Estado Carabobo, e inscrita el 23 de septiembre de 1987 ante el Registro Mercantil del Estado Carabobo bajo el núm. 13, Tomo 13-A, la cual sería sucesora universal de AGROPECUARIA ROSALINDA, C.A., respecto de la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia núm. 00032, publicada el 13 de enero de 2011, mediante la cual revocó la sentencia núm. 991, del 25 de febrero de 2009, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

“(Omissis...)”

**III  
DE LA SENTENCIA OBJETO DE LA  
SOLICITUD DE REVISIÓN**

La Sala Político-Administrativa en su sentencia núm. 00032, del 13 de enero de 2011, respecto a lo planteado por el solicitante, estableció, en resumen, lo siguiente:

1. Que de los alegatos formulados en contra de la sentencia apelada por la representación del Fisco Nacional y de las defensas esgri-

midas por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Agropecuaria Flora, C.A., “*la controversia planteada en el caso sub júdice queda circunscrita a determinar si es procedente la retención por concepto de impuesto sobre la renta en relación a los dividendos pagados por parte de la aludida contribuyente a su accionista al 21 de diciembre de 1991*”.

2. Que observa dicha Sala que el argumento de la representación fiscal se basó en que la empresa mercantil recurrente “*sí estaba obligada a*

*practicar la retención del impuesto sobre la renta, conforme con lo establecido en el artículo 118 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, pues por una ficción legal de disponibilidad, los dividendos gravables y en consecuencia objeto de retención, son los que hayan generado las compañías anónimas y sus asimiladas antes de la entrada en vigencia de dicha Ley, vale decir, antes del 1° de septiembre de 1991”.*

3. Que, por el contrario, el alegato de la contribuyente “*estuvo centrado en que ella no se encontraba sujeta a tal obligación, pues los dividendos fueron pagados a una persona jurídica domiciliada en Venezuela, ya que así lo establecía el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1986*”.

4. Que “*el legislador creó una ficción legal al indicar que aquellos dividendos que provengan de las empresas pagadoras antes de la vigencia de la referida ley, vale decir, al 1° de septiembre de 1991, se considerarán como pagados o abonados en cuenta al cierre del ejercicio gravable en curso para el año 1991 y estarían sujetos a la retención correspondiente*”.

5. Que la referida Ley en su artículo 118 señala “*que dichos dividendos serán gravados conforme al ordenamiento jurídico vigente para el momento en que se produjeron; esto es, las respectivas leyes de impuesto sobre la renta y sus reglamentos anteriores a la Ley del año 1991*”.

6. Que, a efectos de decidir el fondo de la controversia planteada,

observa “*que efectivamente los dividendos sí son gravables con el impuesto sobre la renta conforme con la ley vigente para el momento en que dichos dividendos se produjeron, vale decir, con la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986*”.

7. Que, asimismo, se desprende de tal disposición que “*respecto a la retención de impuesto sobre los dividendos provenientes de enriquecimientos obtenidos por las empresas pagadoras antes de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991, que ésta debe practicarse desde el momento en que tales dividendos se consideren pagados o abonados en cuenta, y de conformidad con la ficción legal contenida en el artículo examinado, se estimaban pagados o abonados en cuenta el 31 de diciembre de 1991...*”.

8. Que las inscripciones relativas al traspaso de acciones en el libro de accionistas demuestran la titularidad de las acciones entre el accionista y la propia sociedad, pero no así frente a terceros; por tanto, dicho documento no resulta oponible ante el Fisco Nacional para comprobar el traspaso de acciones asentadas mientras no se haya efectuado su registro y publicación, conforme con lo establecido en los artículos 19, ordinal 9°, 25, 212, 215, 217 y 221 del Código de Comercio.

En razón de ello, desestimó el valor probatorio de las inscripciones asentadas en el referido libro de accionistas promovido por la contribuyente.

9. En cuanto a la prueba relativa a la copia del Acta de Asamblea de Accionistas de fecha 20 de noviembre de 1991, certificada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, de conformidad con el artículo 112 del Código de Procedimiento Civil, en la que se decide rescatar del capital social de la compañía las acciones Tipo A, las cuales eran propiedad de The Lancashire General Investment Company Limited, la Sala observó en el mismo un sello estampado del cual se evidenciaría que fue presentado ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo; sin embargo, de las actas pro-cesales no constaría que se hubiese cumplido con el requisito atinente a su publicación, pues se trata de una resolución que reforma el contrato social de la constitución de la referida sociedad mercantil.

Siendo así, concluyó que la referida empresa sí era accionista de Agropecuaria Flora, C.A. para el 31 de diciembre de 1991.

“(Omissis...)”

## V MOTIVACIÓN

Llevado a cabo el estudio del expediente, la Sala pasa a decidir y, en tal sentido, observa:

Una vez asumida la competencia para conocer del presente caso, la Sala estima conveniente reiterar que la facultad revisora que le ha sido otorgada por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 tiene carácter extraordinario

y sólo procede en los casos de sentencias definitivamente firmes; y que su finalidad primordial es garantizar la uniformidad en la interpretación de reglas y principios constitucionales y, de ningún modo debe ser considerada como una nueva instancia.

En el presente caso, el solicitante impugnó el contenido de la decisión núm. 32, del 13 de enero de 2011, mediante la cual la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia declaró parcialmente con lugar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional contra la sentencia definitiva núm. 991 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 25 de febrero de 2009.

Tal como quedó recogido en el resumen de los alegatos de la solicitante, la misma afirma en esencia: 1) que la Sala Político-Administrativa al estimar que las inscripciones en el libro de accionistas relativas al traspaso de las acciones de Agropecuaria Rosalinda, C.A. no demostraban la titularidad de las acciones frente a terceros, pues no se efectuó su registro y publicación, se vale de un criterio contrario a las características de las sociedades de capital, ya que, con arreglo a lo que establece el artículo 296 del Código de Comercio “*la propiedad de las acciones nominativas se prueba con su inscripción en los libros de la compañía y la cesión de ellas se hace por declaración en los mismos libros, firmada por el cedente y por el cesionario o sus apoderados*”; 2) que los artículos del

Código de Comercio relacionados con las actuaciones sujetas a publicidad no se encuentran las inscripciones en el libro de accionistas relacionadas con el traspaso de acciones de una compañía anónima; 3) que dicho criterio viola el derecho al debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho a la igualdad de Agropecuaria Flora, C.A., así como los principios constitucionales de confianza legítima y seguridad jurídica; 4) que la sentencia viola el derecho a la defensa de Agropecuaria Flora, C.A. al no valorar las pruebas promovidas y evacuadas durante el procedimiento en segunda instancia, pues de haberlas valorado y apreciado se hubiese percatado dicha Sala que el Acta de Asamblea de Accionistas de Agropecuaria Rosalinda, C.A. celebrada el 20 de noviembre de 1991 y registrada en esa misma fecha por ante el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo, bajo el núm. 30, Tomo 12-A, sí fue publicada, y, por lo tanto, se cumplió con el requisito correspondiente.

Por su parte, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia estableció, en esencia, lo siguiente: 1) que de los alegatos formulados por la apelante y de la defensa planteada por el Fisco Nacional se desprende que *«la controversia planteada en el caso sub júdice queda circunscrita a determinar si es procedente la retención por concepto de impuesto sobre la renta en relación a los dividendos pagados por parte de la aludida contribuyente a su accionista al 21 de diciembre de 1991»*, sobre la base de lo que esta-

blece el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1° de septiembre de 1991; 2) que el legislador creó una ficción legal al indicar que aquellos dividendos que provengan de las empresas pagadoras antes de la vigencia de la referida ley, vale decir, al 1° de septiembre de 1991, se considerarán como pagados o abonados en cuenta al cierre del ejercicio gravable en curso para el año 1991 y estarían sujetos a la retención correspondiente; 3) que *“efectivamente los dividendos sí son gravables con el impuesto sobre la renta conforme con la ley vigente para el momento en que dichos dividendos se produjeron, vale decir, con la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986”*; 4) que, asimismo, se desprende de tal disposición que *“respecto a la retención de impuesto sobre los dividendos provenientes de enriquecimientos obtenidos por las empresas pagadoras antes de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991, que ésta debe practicarse desde el momento en que tales dividendos se consideren pagados o abonados en cuenta, y de conformidad con la ficción legal contenida en el artículo examinado, se estimaban pagados o abonados en cuenta el 31 de diciembre de 1991...”*; 5) que las inscripciones relativas al traspaso de acciones en el libro de accionistas demuestran la titularidad de las acciones entre el accionista y la propia sociedad, pero no así frente a terceros.

La parte que plantea la revisión alega, fundamentalmente que la Sala Político Administrativa violó su de-

recho a la defensa al no valorar unos documentos cuya publicación daría fe frente a terceros que Agropecuaria Rosalinda, C.A. había adquirido las acciones que de dicha compañía era propietaria The Lancashire General Investment Company Limited, la cual era una empresa domiciliada en el extranjero.

Sin embargo, la cuestión relativa a si tal operación tuvo o no efectos frente a terceros, y en particular frente al Fisco Nacional, formó parte de un argumento adicional que hizo la propia Sala Político Administrativa a su argumento principal relativo a la correcta interpretación del artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues tal asunto no fue destacado ni por el Fisco Nacional ni por la empresa contribuyente durante el juicio.

Es decir, la contribuyente afirmó que Agropecuaria Rosalinda, C.A. había rescatado las acciones que la empresa domiciliada en el extranjero poseía, y el Fisco Nacional no alegó que dicha compra no le fuese oponible, lo que alegó fue que, aunque se había efectuado dicha operación, de igual modo Agropecuaria Rosalinda, C.A. estaba obligada a efectuar la retención del porcentaje del impuesto que aquélla empresa debía pagar al Fisco Nacional por concepto de dividendos.

En consecuencia, el asunto propiamente controvertido fue si la empresa Agropecuaria Rosalinda debía, conforme con lo dispuesto en el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1° de septiembre de 1991, retener un porcentaje de los dividendos generados por las utilidades obtenidas por la empresa The Lancashire

General Investment Company Limited entre el 1° de enero de 1991 y el 1° de septiembre de 1991.

Que ésos fueron los términos del conflicto se desprende de la propia sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario, según la cual la disputa se centró en dilucidar “*si la contribuyente AGROPECUARIA ROSALINDA C.A. (AGRO ROSA) estaba obligada a efectuar la retención y enteramiento del impuesto sobre la renta sobre los dividendos generados por los enriquecimientos acumulados al 31 de diciembre de 1991*”. A ello respondió el mencionado Tribunal que dicha empresa no estaba obligada a realizar dicha retención, pues para el 31 de diciembre de 1991 la propietaria de las acciones era la propia Agropecuaria Rosalinda, C.A., la cual es una empresa domiciliada en Venezuela.

También lo dice la Sala Político Administrativa en la decisión recurrida, al afirmar que la controversia planteada quedó circunscrita “*a determinar si es procedente la retención por concepto de impuesto sobre la renta en relación a los dividendos pagados por parte de la aludida contribuyente a su accionista al 31 de diciembre de 1991*”. A dicha interrogante la Sala Político Administrativa respondió que la referida empresa sí estaba obligada a retener el porcentaje de los dividendos correspondientes al impuesto sobre la renta de su accionista domiciliada en el extranjero, pues el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud de una ficción prevista en el mismo, así lo exigía.

Conviene en este punto citar lo que sobre este particular afirma la Sala Político Administrativa al respecto, pues los términos que utiliza evidencian su convicción de que la controversia se resuelve sobre la base de una correcta interpretación del referido artículo 118, y no conforme a si el traspaso de las acciones tiene o no efectos frente a terceros, lo cual, se insiste, no fue alegado por ninguno de los sujetos que intervino en el juicio. Dicha Sala afirma que de la citada norma (artículo 118), se desprende:

“...que efectivamente los dividendos sí son gravables con el impuesto sobre la renta conforme con la ley vigente para el momento en que dichos dividendos se produjeron, vale decir, con la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986” (página 22, segundo párrafo).

Y en el párrafo siguiente agrega que dicha retención:

“...debe practicarse desde el momento en que tales dividendos se consideren pagados o abonados en cuenta, y de conformidad con la ficción legal contenida en el artículo examinado, se estimaban pagados o abonados en cuenta el 31 de diciembre de 1991...”.

Luego de que la Sala Político Administrativa alcanza esta conclusión es que incluye otras razones adicionales que darían cierto apoyo a lo ya afirmado, y es entonces cuando alega lo relativo a que la transacción efectuada no tenía efectos frente a terceros en virtud de que no fue publicada, lo cual fue objetado por el recurrente en el recurso que dará lugar a la presente decisión.

Sin embargo, esta Sala considera

que al haber la Sala Político Administrativa tomado en cuenta en la primera parte de la motivación los alegatos planteados tanto por el contribuyente como por el Fisco Nacional, y al haber resuelto de manera precisa y positiva la controversia en los términos en que quedó definida por lo esgrimido por las partes, el hecho de haber adicionado un argumento en apoyo del razonamiento que de forma directa resolvía la cuestión, no constituye una violación al derecho constitucional a la defensa de alguna de las partes que amerite el ejercicio de la potestad extraordinaria de revisión, ni supone un grave desconocimiento de las reglas y principios constitucionales, ni de la doctrina de esta Sala Constitucional, pues, como se ha dicha ya, existe plena congruencia entre la respuesta dada por la Sala y los términos en que realmente quedó planteada la controversia.

Por tales razones, la Sala debe enfatizar que la revisión extraordinaria a que alude el artículo 336.10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela no es una tercera instancia, ni un medio judicial ordinario, sino una potestad extraordinaria, excepcional y discrecional de esta Sala Constitucional con el objeto de unificar criterios constitucionales, garantizar la supremacía y eficacia de las normas y principios constitucionales, con lo cual se persigue generar seguridad jurídica (ver al respecto la Sentencia de la Sala Constitucional núm. 93, del 6 de febrero de 2001, caso: *Corpoturismo*).

Conviene recordar que esta Sala expresó en su sentencia núm. 44, del

2 de marzo de 2000, caso: *Francia Josefina Rondón Astor*, que respecto a la revisión constitucional ésta posee una facultad discrecional en cuanto a la estimación o desestimación de la pretensión, y que tal potestad puede ser ejercida sin motivación alguna, *“cuando en su criterio, constate que la decisión que ha de revisarse, en nada contribuya a la uniformidad de la interpretación de normas y principios constitucionales, ni constituya una deliberada violación de preceptos de ese mismo rango”*.

En virtud de lo referido anteriormente, esta Sala es del parecer que en el presente caso no se dan los supuestos necesarios para que proceda la revisión solicitada, puesto que no se considera que existan *“infracciones grotescas”* de interpretación de norma constitucional alguna, ni se evidencia que la decisión examinada hubiese obviado algún criterio interpretativo de normas constitucionales que haya fijado esta Sala Constitucional; es decir, no se puede afirmar que la decisión judicial sometida a su consideración quebrante principios jurídicos fundamentales contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Tratados, Pactos o Convenios Internacionales suscritos y ratificados válidamente por la República, ni que hubiese sido dictada como consecuencia de un error inexcusable, dolo, cohecho o prevaricación.

Por tal razón, la Sala considera que de lo expuesto por el solicitante

no se desprende que el examen de la sentencia impugnada pueda contribuir a la uniformidad de la interpretación de normas y principios constitucionales, motivo por el cual declara no ha lugar la revisión solicitada, y así se decide.

## VI DECISIÓN

Por las razones antes expuestas, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la ley, declara **NO HA LUGAR** la solicitud de revisión constitucional formulada por los abogados Emilio J. Roche, María Fernanda Zajía, José P. Barnola Díaz y Ramón Hernández, apoderados judiciales de **AGROPECUARIA FLORA, C.A.**, sociedad mercantil domiciliada en la ciudad de Valencia, Estado Carabobo, e inscrita el 23 de septiembre de 1987 ante el Registro Mercantil del Estado Carabobo bajo el núm. 13, Tomo 13-A, la cual sería sucesora universal de AGROPECUARIA ROSALINDA, C.A., respecto de la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia núm. 00032, publicada el 13 de enero de 2011, mediante la cual revocó la sentencia núm. 991, del 25 de febrero de 2009, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

**“(Omissis...)”**

**Admisión de Recurso de Nulidad por razones de inconstitucionalidad conjuntamente con pretensión de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.575 del 16 de diciembre de 2010**

0184

Expediente: 2011-0803  
Sentencia: 498  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Constitucional  
Magistrado Ponente: GLADYS MARÍA GUTIÉRREZ ALVARADO  
Fecha: 07/05/2013

Partes: CÁMARA DE LA INDUSTRIA VENEZOLANA DE ESPECIES ALCOHÓLICAS (CIVEA).

Objeto: demanda de nulidad, por razones de inconstitucionalidad conjuntamente con pretensión de medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial n.º 39.575 del 16 de diciembre de 2010.

Decisión: Declara: 1. Su **COMPETENCIA** para conocer de la demanda de nulidad que planteó la **CÁMARA DE LA INDUSTRIA VENEZOLANA DE ESPECIES ALCOHÓLICAS (CIVEA)**, contra la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. 2. Se **ADMITE** la demanda de nulidad. En consecuencia: 2.1. Cítese por oficio al Presidente de la Asamblea Nacional; notifíquese a la parte actora, a la Fiscal General de la República, a la Procuradora General de la República y a la Defensora del Pueblo. 2.2. Remítase el expediente al Juzgado de Sustanciación para su tramitación de conformidad con los artículos 136 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. 3. Se **ORDENA** emplazar a los interesados mediante cartel que será librado por el Juzgado de Sustanciación. 4. Se **NIEGA** la medida cautelar solicitada.

“(Omissis...)”

los artículos 62 y 211 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

**I  
DE LA PRETENSIÓN DE LA PARTE  
ACTORA**

1. La parte actora fundamentó su demanda de nulidad de la ley impugnada, en los siguientes argumentos:

1.1. Que se violó el procedimiento de consulta pública a los ciudadanos que debe cumplirse para la aprobación, en segunda discusión, de todo proyecto de ley, regulado en

Que “...la segunda discusión de ese Proyecto fue bastante irregular. Por un lado, transcurrió un lapso de tiempo considerable desde su aprobación en primera discusión, sin que la Comisión Permanente de Ciencia, Tecnología e Innovación de la Asamblea Nacional redactase el Proyecto de Informe para Segunda Discusión, paso necesario para formalizar la

*consulta pública, pues recordamos, tal consulta versa, precisamente, sobre el Proyecto que será aprobado en segunda discusión. Sorpresivamente la Comisión retomó la discusión del Proyecto, elaborando el Informe para Segunda discusión –con importantes modificaciones respecto al Informe aprobado en Primera Discusión- y sin promover una consulta pública abierta y efectiva. De allí que, a pesar del tiempo transcurrido, en realidad no existió una consulta pública efectiva, que cumpliera el propósito del artículo 211 constitucional”.-*

1.2. Que se violó el derecho a la igualdad y no discriminación que recoge el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, “...al establecerse una alícuota diferencial del 2% para el sector relacionado con la industria y el comercio de alcohol etílico (al igual que para las empresas tabacaleras y las salas de bingo y casinos), que no guarda vinculación alguna con las características del tributo, y nada tiene que ver con que el sector tenga razones para estar obligado a realizar una mayor contribución al desarrollo de la ciencia y la tecnología”.

Que mientras las empresas de capital privado que tengan como actividad económica alguna de las enunciadas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, se les aplica una alícuota del 1%, las empresas públicas dedicadas a esa misma

actividad se les asignó una alícuota del 0,5%, al igual que las empresas dedicadas a cualquier otra actividad económica, de manera discriminatoria y desigual a las empresas cuya actividad económica corresponda con casinos, bingos y vinculadas con la industria y comercio del alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco, tienen una alícuota del 2%.

Que de la alícuota de 0,5% a 2% existe un incremento del 400%, sin que exista, en su criterio, una justificación técnica, “...estableciendo una carga tributaria excesiva sobre actividades lícitas que como es de su conocimiento ya están sujetas a control por parte del estado venezolano, lo que nos lleva a un tema complejo, como lo es el de los fines extrafiscales de la tributación”.

1.3. Que en la ley impugnada está ausente la relación razonable que debe existir entre la cuantificación del aporte y el costo razonable de financiación de la actividad que sustenta al tributo, de manera de establecer una adecuada vinculación entre el sujeto pasivo y la actividad. Que en la ley recurrida “...se impone una carga adicional a un sector económico lícito sin que exista una justificación técnica para ello”.

Que “...hay razones para oponerse en forma contundente a la tendencia que se ha visto de crear cargas excesivas sobre este tipo de actividades. Es cierto que por múltiples factores se trata de actividades que deben ser sometidas a control por parte del

*Estado, y si se quiere, hasta ser sometidas a cargas tributarias adicionales, pero ello ya se ha logrado con las diferentes leyes especiales que las regulan, siendo que en el caso de la industria y el comercio de las especies alcohólicas, tal objetivo es logrado a través de la Ley de Impuestos sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, la cual ya prevé una serie de tributos que gravan de manera particular la actividad en las distintas fases del proceso económico: importación, producción y comercialización, con lo cual se logran los fines extrafiscales que pudiera perseguir el Estado venezolano a los fines de controlar y restringir la industria y el comercio de las especies alcohólicas”.*

1.4. Que se viola el principio de la capacidad contributiva porque *“...se pretende aplicar la alícuota más alta en el caso de aquellas actividades distintas a la industria y comercio de especies alcohólicas, realizadas por sujetos que también se dediquen a vender dichas especies, lo que produce una ruptura con el principio de neutralidad de los tributos, al establecer la Ley un mecanismo presuntivo que no tiene justificación alguna en términos de capacidad económica, pues si el sujeto presenta su contabilidad en forma ordenada, puede perfectamente hacer una separación entre los ingresos que se derivan de cada actividad, y gravarlos según la alícuota que corresponda...”.*

Que el párrafo primero del

artículo 26 de la ley impugnada es inconstitucional, pues establece que el aportante que desarrolle concurrentemente varias actividades, aportará con la alícuota mayor, según las actividades. Al respecto, alegó que *“...Esta afectación también se produce para aquellos sujetos que si bien se dedican en forma principal a fabricar y comercializar especies alcohólicas, también tienen otras líneas de negocios y que, en virtud de la disposición en comentarios, se ven obligados a gravar la totalidad de sus ingresos como si provinieran de la manufactura y venta de bebidas con contenido alcohólico”.*

1.5. Que el establecimiento de diferentes alícuotas sin ninguna justificación técnica, viola el principio de razonabilidad.

2. Como medida cautelar, solicitó la suspensión de los efectos del artículo 26, párrafo primero de la Ley impugnada, por los siguientes motivos:

2.1. *Fumusbonis iuris*. Que la ley impugnada resulta contraria a los artículos 62 y 211 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, además, el artículo 26.1 de la ley vulnera el principio de la no confiscación y derecho a la igualdad, reconocidos constitucionalmente.

2.2. *Periculum in mora*. Que en situaciones similares, ya juzgadas por esta Sala, se ha considerado la existencia de un daño ante la imposibilidad de reintegro de montos pagados por la aplicación de normas

recurridas en nulidad. Para ello citó las sentencias caso BP Oil Venezuela Limited del 16 de marzo de 2005, Cervecería regional del 14 de octubre de 2005, CEVA del 23 de mayo y 13 de junio de 2006 y Petrocanarias y AIMEX del 14 de diciembre de 2006.

2.3. Ponderación de intereses. Que existe una afectación plural al aumentar del 0,5% a 2% la alícuota a un número importante de empresas que no sólo se circunscriben a las que agrupa la CIVEA. No se coloca al FONACIT en una situación peor a aquella en la que se encontraba antes de la reforma de la ley, pues no se pide la sustracción del pago del aporte, sino que se mantenga en 0,5% anteriormente previsto, en lugar de 2% que incluyó la reforma de la ley impugnada. Que se está en presencia de una ley inconstitucional, pues se sancionó de manera inconsulta.

2.4. Pidió como medida cautelar “...que se suspenda – mientras se tramita y decide la presente demanda de nulidad- la aplicación del artículo 26, numeral 1, de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, y se ordene que las empresas dedicadas a las actividades de fabricación y comercialización de especies alcohólicas (así como las que tienen por objeto la industria y el comercio del tabaco y la operación de salas de bingo y casinos) deben realizar sus aportes conforme al artículo 26, numeral 4, de dicha Ley, sobre la base de una alícuota del 0,5%”.

3. Pidió:

“La NULIDAD de la Ley de

*Reforma de la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.575 de fecha 16 de diciembre de 2010, ya sea en su integridad, por haberse dictado en violación de los artículos 62 y 211 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, o, subsidiariamente, en lo que respecta al contenido específico de su artículo 26 (numeral 1 y Parágrafo Primero), en los términos explicados a lo largo en el presente escrito.*

*Asimismo, (su) representada solicita con carácter de urgencia se acuerde la MEDIDA CAUTELAR indicada en el Capítulo III de la presente demanda de nulidad por inconstitucionalidad”.*

“(Omissis...) ”

### III DE LA ADMISIBILIDAD

En lo concerniente a la admisibilidad de la pretensión de nulidad *sub examine* la luz de las causales de inadmisibilidad que preestableció el artículo 133 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, la Sala concluye que, por cuanto no se encuentra incursa, *prima facie*, en las tales causales, la pretensión es admisible. En consecuencia se admite esta demanda de nulidad, sin perjuicio de la potestad que asiste a este Tribunal de examinar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad y procedencia que establecen la ley y la jurisprudencia en cualquier estado y grado del proceso. Así se declara.

Como consecuencia de dicha

admisión y de conformidad con el artículo 135 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se ordena citar al Presidente de la Asamblea Nacional y, asimismo, se ordena notificar a las ciudadanas Procuradora General de la República y Defensora del Pueblo. A tales fines, remítase a los mencionados funcionarios y funcionarias copia certificada del escrito de la demanda, de la documentación pertinente acompañada al mismo y del presente fallo de admisión. La notificación de la ciudadana Procuradora General de la República, se practicará con arreglo a lo ordenado en el artículo 84 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

De igual manera y en atención al segundo aparte del artículo 135 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se acuerda notificar a la parte actora, por cuanto esta admisión se produjo fuera del lapso previsto en el artículo 132 *eiusdem*.

Por último, remítase el expediente al Juzgado de Sustanciación para que realice la citación y notificaciones ordenadas en el presente fallo y acuerde el emplazamiento de los interesados, conforme a lo dispuesto en el artículo 137 de la Ley que rige las funciones de este Alto Tribunal y continúe el procedimiento. Así se decide.

#### IV

#### DE LA PRETENSIÓN CAUTELAR

La parte actora solicitó como medida cautelar “...que se suspenda

*—mientras se tramita y decide la presente demanda de nulidad— la aplicación del artículo 26, numeral 1, de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, y se ordene que las empresas dedicadas a las actividades de fabricación y comercialización de especies alcohólicas (así como las que tienen por objeto la industria y el comercio del tabaco y la operación de salas de bingo y casinos) deben realizar sus aportes conforme al artículo 26, numeral 4, de dicha Ley, sobre la base de una alícuota del 0,5%...”*.

Tal como ha sostenido reiteradamente la Sala, el poder cautelar general del juez constitucional puede ejercerse en el marco de los procesos de nulidad de actos de naturaleza normativa, con la finalidad de que se dicten las medidas que resulten necesarias para el aseguramiento de la eficacia de la sentencia definitiva; medidas cuya procedencia, según se expuso -entre otras muchas- en sentencias n.ºs 523 de 8.6.00, caso *Alexis Viera Brandt*, y 1293 de 13.6.02, caso *Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas*, dependen fundamentalmente del cumplimiento de los requisitos que, para tal fin, establece la Ley adjetiva, concretamente los artículos 585 y 588 del Código de Procedimiento Civil.

La Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia recogió, de manera expresa, ese derecho a la tutela cautelar, que es garantía del derecho a la tutela judicial efectiva y postuló la existencia de un poder cautelar general en el marco de los procesos que se sustancien de

conformidad con esa Ley. Así, se lee del artículo 130, lo siguiente:

*“En cualquier estado y grado del proceso las partes podrán solicitar, y la Sala Constitucional podrá acordar, aun de oficio, las medidas cautelares que estime pertinentes. La Sala Constitucional contará con los más amplios poderes cautelares como garantía de la tutela judicial efectiva, para cuyo ejercicio tendrá en cuenta las circunstancias del caso y los intereses públicos en conflicto”.*

Así, en el marco de los principios generales del Derecho, el alcance del derecho a la tutela judicial efectiva y la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, el juez constitucional dictará medidas preventivas cuando las “*circunstancias del caso*” revelen la existencia de presunción del derecho que se reclama (*fumusboni iuris*) y de riesgo de que quede ilusoria la ejecución del fallo, esto es, de que no sean plenamente ejecutables las resultas del juicio (*periculum in mora*) ya que, bajo la garantía constitucional de la tutela judicial efectiva, las medidas cautelares no son meramente discrecionales de los jueces sino que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos que establece la norma para su otorgamiento, el órgano jurisdiccional debe dictarlas, previa ponderación de “*los intereses públicos en conflicto*”.

En definitiva, el otorgamiento de una medida cautelar sin que se cumplieren los requisitos de procedencia

que la justifiquen violaría el derecho a la tutela judicial eficaz de la contraparte de quien hubiese solicitado la medida sin el cumplimiento de sus requisitos; y al contrario, negarle tutela cautelar a quien cumpla plenamente con tales extremos implicaría una violación a ese mismo derecho fundamental, uno de cuyos atributos esenciales es el derecho a la efectiva ejecución del fallo, lo cual solo se consigue, en la mayoría de los casos, a través de la tutela cautelar (Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, El derecho a la tutela jurisdiccional, segunda edición, Civitas, Madrid, 1989, pp. 227 y ss). Asunto distinto es que en la ponderación del cumplimiento de las circunstancias que exige la tutela cautelar, el juez tenga una amplia facultad de valoración de las mismas que lo lleve a la conclusión de que, efectivamente, existen o no condiciones suficientes para el otorgamiento de la medida.

Los anteriores extremos, además, deben cumplirse de manera concurrente, por lo que si falta alguno de estos elementos, el juez no podría decretar la medida preventiva. En este orden de ideas, debe destacarse el añadido que hizo el legislador en materia de Derecho Público y, más concretamente, en el ámbito de la justicia constitucional, donde necesariamente están en juego intereses generales, cuando dispuso expresamente que el juez deberá también realizar una ponderación de los intereses públicos en conflicto para que una medida particular no constituya una lesión de intereses generales en un caso concreto.

Para el análisis del cumplimiento de tales supuestos de procedencia de

las medidas cautelares en el caso de autos, la Sala observa que la presunción del derecho que se reclama (*fumusboni iuris*) se basa en que la Asamblea Nacional presuntamente no efectuó el proceso de consulta pública de la ley impugnada y la supuesta falta de justificación técnica al establecer “...una carga tributaria excesiva sobre determinadas actividades de comercio...”, en los términos que dispone el artículo 211 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Ahora bien, respecto de la procedencia de medidas cautelares en los juicios de nulidad, esta Sala, mediante decisión N° 2306/2007, declaró:

*“...Es jurisprudencia reiterada de esta Sala que la suspensión de los efectos de las normas constituye una respuesta excepcional del juez frente a violaciones al Derecho que no encuentran otra forma idónea de ser atendidas. Al efecto ha declarado que, por el contrario, en virtud de su presunción de constitucionalidad y legalidad, y debido a su carácter erga omnes, las normas en principio deben mantener su aplicabilidad hasta que el tribunal competente, luego de un serio y detenido análisis, determine su invalidez...”*

*Por ello, estima la Sala, igual que ha declarado en demandas similares al presente y sobre el mismo asunto (ver, al respecto, fallo N° 1417/2006), que no es posible acordar la medida de suspensión solicitada. No debe perderse de vista en ningún momento que la protección*

*cautelar no puede ser considerada en los juicios de nulidad contra normas de la misma manera en que se haría frente a actos individuales. Las consecuencias en uno u otro caso son absolutamente distintas. Ello no implica negar el poder cautelar respecto de las normas, pero sí la necesidad de ser en extremo prudente.*

*En el caso de las normas tiene especial preponderancia el equilibrio de los intereses, lo que exige al juez no hacer pronunciamientos que, por generales, pueden causar trastornos que luego serán difíciles de remediar...”*

*Por lo expuesto, esta Sala niega la medida solicitada, por cuanto la Sala, estima que la demanda requiere un análisis detenido que sólo podrá hacerse en la sentencia de fondo...”*

En el mismo sentido, esta Sala, en su decisión N° 287/2008, caso: “*Morris Sierralta Peraza y Manuel Rojas Pérez*”, estableció lo siguiente:

*“...Como es jurisprudencia reiterada de esta Sala, la suspensión de los efectos de las normas, así se plantee como protección cautelar por medio del amparo constitucional o por la vía del Código de Procedimiento Civil, constituye una respuesta excepcional del juez frente a violaciones al derecho que no encuentran otra forma idónea de ser atendidas.*

*La situación normal debe ser la opuesta, en virtud de su presunción de constitucionalidad y legalidad, y debido a su carácter erga omnes, las normas deben mantener su*

*aplicabilidad hasta que el tribunal competente, luego de un serio y detenido análisis, determine su invalidez. Actuar de otra forma puede ocasionar más perjuicios que ventajas, con lo que la tutela provisional puede convertirse, lejos de su verdadera justificación, en un mecanismo para desatender disposiciones sobre las que aún resta hacer el pronunciamiento definitivo*

*En este caso, la complejidad del asunto en debate amerita un análisis profundo de constitucionalidad (...) por lo que la opinión de la Sala sobre la no aplicación de las normas cuya nulidad se solicita, mientras se resuelve el fondo de la demanda, conllevaría a un prejuzgamiento sobre la cuestión de fondo. En consecuencia, estima esta Sala que no debe concederse la medida solicitada respecto de los artículos cuya nulidad por inconstitucionalidad se demanda...”.*

Con fundamento en lo anterior, la Sala, siendo coherente con su doctrina, considera que no existe la presunción del derecho que se reclama (*fumusboni iuris*), ya que los argumentos por los cuales se pretende solicitar la protección cautelar no son suficientes para lograr la convicción respecto de la procedencia de la medida cautelar solicitada, y no consignó ni los balances o pruebas de las declaraciones tributarias para determinar que tal carga impositiva resulta excesiva; y, además que las pretensiones cautelares de la parte recurrente requieren un análisis detenido que sólo podrá hacerse en

la sentencia de fondo, razón por la cual esta Sala desestima la medida cautelar solicitada. Así se decide.

## V DECISIÓN

Por los razonamientos que anteceden, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la Ley, declara:

1. Su **COMPETENCIA** para conocer de la demanda de nulidad que planteó la **CÁMARA DE LA INDUSTRIA VENEZOLANA DE ESPECIES ALCOHÓLICAS (CIVEA)**, contra la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

2. Se **ADMITE** la demanda de nulidad. En consecuencia:

2.1. Cítese por oficio al Presidente de la Asamblea Nacional; notifíquese a la parte actora, a la Fiscal General de la República, a la Procuradora General de la República y a la Defensora del Pueblo.

2.2. Remítase el expediente al Juzgado de Sustanciación para su tramitación de conformidad con los artículos 136 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

3. Se **ORDENA** emplazar a los interesados mediante cartel que será librado por el Juzgado de Sustanciación.

4. Se **NIEGA** la medida cautelar solicitada.

“(Omissis...)”

0184

Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of InlandRevenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006

## 1. Introducción

La sentencia Cardbury Schweppes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sido importante en el ámbito de la fiscalidad internacional por ser el primer dictamen judicial que ampara el establecimiento de una empresa en una jurisdicción de la Unión Europea, por motivos fiscales.

Esta sentencia señala que las normas anti-abusos o de transparencia fiscal no son de aplicación si la sociedad prueba que el establecimiento en una jurisdicción fiscal no es un mero artificio legal, sino que responde a reales motivos económicos válidos.

## 2. Los sujetos intervinientes

*CadburySchweppesplc. y Cadbury SchweppesOverseas LTD/ Commissioners of InlandRevenue*, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del 12 de septiembre de 2006.

## 3. La situación de hecho

*Cardbury Schweppesplc.*, sociedad matriz residente en el Reino Unido, tiene dos filiales en Irlanda,

específicamente constituidas en el *International FinancialServices Centre* (IFSC) de Dublín: *Cardbury Schweppes TreasuryServices* y *CardburySchweppesTreasury International*, que actúan como centro de coordinación financiera, esto es, están encargadas de captar financiación y ponerla a disposición del grupo y tributan al 10% por el Impuesto sobre sociedades irlandés.

## 4. La situación de derecho

La legislación fiscal del Reino Unido en materia de Sociedades Extranjeras Controladas (SEC) o Transparencia Fiscal Internacional (*CFC rules*) dispone: que los rendimientos obtenidos por la SEC debe imputarse en la base imponible de la sociedad matriz residente en el Reino Unido, y por tanto tributar al tipo impositivo del país. Siempre que la SEC pertenezca a la sociedad matriz residente en más del 50% y que ésta tribute a un tipo impositivo menor en tres cuartas partes del tipo aplicado en el Reino Unido.

Este régimen no es de aplicación si se cumplen algunas de las siguientes condiciones: si la SEC distribuyese el 90% de sus beneficios

1. Dr. Gilberto Cárdenas Cárdenas, gilberto.cardenas@uam.es, Profesor de Fiscalidad Internacional, Universidad Autónoma de Madrid

a la sociedad residente dentro de los 18 meses siguientes a su obtención; si la SEC se dedicase a actividades exentas, consideradas exentas por la propia legislación fiscal del Reino Unido; si el 35% de los derechos de voto de la SEC están en manos del público, y que su filial cotice y sus títulos se negocien en una bolsa reconocida; si el beneficio de la SEC no sobrepasa las 50.000 libras esterlinas, y por último, que quede probado que ni el motivo principal o uno de los motivos principales de la constitución de la SEC, ni que el objetivo principal de las operaciones que dieron lugar a los beneficios de la SEC, en otro país, en este caso miembro de la Unión Europea, era obtener una reducción del impuesto en el Reino Unido a través de una desviación de beneficios.

Según el órgano jurisdiccional remitente, las filiales “se establecieron en Dublín exclusivamente con el fin de que los beneficios derivados de las actividades de financiación interna del grupo Cadbury Schweppes pudieran acogerse al régimen fiscal del *International Financial Services Center* de Dublín”.

Es importante señalar que los artículos 43 y 48 del Tratado de la Comunidad Europea (actuales artículos 49 y 54 del Tratado de la Unión Europea) consagra la libertad de establecimiento en el espacio de la Unión Europea, y los artículos 49 y 56 *ejusdem*, establecen la libre circulación de capitales.

Según la sentencia analizada, el hecho de que una sociedad se haya constituido en otro Estado miembro de la UE, diferente a donde se en-

cuentra la matriz, con la finalidad exclusiva de beneficiarse de una menor carga tributaria, no es, por sí sola, suficiente para invocar un uso excesivo o abusivo de la libertad de establecimiento. Esto es, que el hecho de que *Cadbury* haya constituido filiales en otro país miembro de la Unión Europea, con la finalidad de beneficiarse de una legislación fiscal más favorable, está plenamente apegado a la libertad de establecimiento y a la libertad de circulación de capitales, y por tanto es la legislación del Reino Unido sobre las SEC la que constituye una restricción, al principio consagrado en el artículo 43 y 48 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento.

Pero cuando el establecimiento de sociedades en países miembros de la Unión Europea con legislaciones fiscales más favorables, sea un mero artificio destinado únicamente a eludir el impuesto nacional del país de la sociedad residente, la libertad de establecimiento queda vacía de contenido y en consecuencia la legislación británica sobre las SEC queda plenamente justificada.

Los apartados 54 y 55 de la sentencia señalan que: “el concepto establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada”, y que “la restricción a la libertad de establecimiento puede estar justificada por motivo de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes artificiales, carentes de

realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional». Situación esta última que no es el caso que nos ocupa en esta sentencia, pues está probado en autos que las filiales de la sociedad *Carbury Schweppes* poseen un establecimiento real, con empleados y actividades económicas efectivas y participa activamente en la realidad económica de dicho país.

En resumen, la sentencia señala que para identificar un sociedad instrumental o artificial se requiere un elemento subjetivo, como la intención de obtener beneficios fiscales y un elemento objetivo que es la falta de una sociedad material, una sustancia empresarial, la cual es definida como la falta de un rendimiento real empresarial, de una real actividad

económica, incluida las actividades *holding*, medios materiales y humanos, participación en la vida empresarial del país de residencia por un tiempo indefinidos siendo más que una sociedad de P.O Box o una compañía sin sustrato económico o activos reales. Si se demuestra que la sociedad no contiene ninguno de estos elementos se considera no aplicable las normas de transparencia fiscal internacional o *CFC rules* y por tanto puede beneficiarse de un régimen fiscal favorable que el país extranjero ofrece a la sociedad real y no artificiosa, no constituyendo, en sí misma, un abuso de las normas comunitarias, sino por el contrario, encontrándose amparado por la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 43 y 48 del Tratado de la Comunidad Europea.



---

## MISCELÁNEAS



**Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal  
Internacional Mumbai 2014  
12 al 17 de octubre de 2014**

The Indian Branch of IFA invites you to take part in the 68th Congress of the International Fiscal Association in Mumbai, India and urges you to mark your calendar for 12 - 17 October 2014. The venue of the congress is NCPA (National Centre of Performing Arts) at Nariman Point, which is the heart of the business district of Mumbai. The neighboring Oberoi & Trident Hotels will also host some of the meetings.

The 2014 Scientific Program has been designed to be of keen interest to International Tax Practitioners, Academics and Government Officials.

**The Main Topics Are:**

**Subject I: Cross-Border Outsourcing - Issues, Strategies And Solutions**

General Reporter: Pranav Sayta (India)

**Subject II: Qualification Of Taxable Entities And Treaty Protection**

General Reporters: Claus Staringer & Michael Lang (Austria)

The warm hospitality of India awaits you. We look forward to welcoming you to Mumbai in 2014!

## Valor de la Unidad Tributaria

**Unidad Tributaria (U.T.):** La unidad tributaria es la medida de valor creada a los efectos tributarios la cual permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros, con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.), establecidos por el Banco Central de Venezuela.

Año	Num. Gaceta Oficial	Fecha Publicacion	Valor U.T
2013	40.106	06/02/2013	107,00 Bs.
2012	39.866	16/02/2012	90,00 Bs.
2011	39.623	24/02/2011	76,00 Bs.
2010	39.361	04/02/2010	65,00 Bs.F
2009	39.127	26/02/2009	55,00 Bs.F
2008	38.855	22/01/2008	46,00 Bs.F
2007	38.603	12/01/2007	37.632
2006	38.350	04/01/2006	33.600
2005	38.116	27/01/2005	29.400
2004	37.876 Reimpresa en 37.877	10/02/2004 11/02/2004	24.700
2003	37.625	05/02/2003	19.400
2002	37.397	05/03/2002	14.800
2001	37.183 Reimpresa en 37.194	24/04/2001 10/05/2001	13.200
2000	36.957	24/05/2000	11.600
1999	36.673	05/04/1999	9.600
1998	36.432	14/04/1998	7.400
1997	36.220	04/06/1997	5.400
1996	36.003	18/07/1996	2.700
1995	36.673	07/04/1995	1.700
1994	COT Art. N°229 GO 4.727 Ext	24/04/2001 10/05/2001	13.200

**Fuente:** [seniat.gov.ve](http://seniat.gov.ve).



**Universidad Católica del Táchira**

**TRIBÛTUM**

**XXII/2013**

Revista arbitrada venezolana  
de Ciencias Tributarias  
Decanato de Investigación y Postgrado

---

Director-Editor: Jesús Manuel Oliveros Márquez

## **ÍNDICE ACUMULADO**

### **ESTUDIOS**

---

### **LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

---

Nacional

### **DOCTRINA TRIBUTARIA**

---

### **JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA**

---

### **MISCELÁNEAS**

---

## ESTUDIOS

- ACOSTARAMÍREZ, Yamile Karina.
- La Imposición a los Dividendos de las Instituciones Financieras en la Legislación Venezolana. **XII**, (2002-2003), 217-275.
- ALFONSO, Rosa M<sup>a</sup> y GUERVOS, María Ángeles.
- *Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. **II**, (diciembre 1996), 43-66.
- ALFONSO GALAN, Rosa María.
- Las vías de revisión en materia tributaria y algunas cuestiones sobre la litigiosidad en el ordenamiento tributario español. **XIX**, (2010), 11-40.
- ALTAMIRANO, Alejandro.
- *Criterios de Graduación para la aplicación de sanciones tributarias. Limitación a la discrecionalidad de la Administración Tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 131-154.
- ALVAREZ, Juan Manuel y CORTI, Horacio G.
- *La inconstitucional en cadena de la Ley 24.629 al Decreto 618/97*. **VII**, (junio 1999), 25-46.
- AMATUCCI, Andrea.
- *Il Conflitto Tra Il Diritto Internazionale Tributario Ed Il Diritto Tributario Internazionale*. **III**, (julio 1997), 53-62.
- AMATTUCCI, Andrea.
- *La enseñanza del derecho financiero. Traducción de Paolo Tufano*. **VIII**, (diciembre 1999), 13-40.
- ARAGON CORTES, Irene B.
- Configuración Jurídica de la Autonomía Tributaria en los Municipios Venezolanos. **X**, (2000), 107-136.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- La suspensión de los efectos del acto en el Recurso Contencioso Tributario venezolano. **XIII**, (2004), 57-92.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Tributación e Internet: Retos y Oportunidades. **XVI**, (2005), 13-35.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Los Aportes en Ciencia, Tecnología e Innovación en Venezuela. **XVIII**, (2009), 209-236.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *El Impuesto a la Renta de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 13-22.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *Arbitraje e Impuestos*. **III**, (julio 1997), 95-100.
- BARNOLA, José P. (Hijo).
- Tratamiento Fiscal de las Actividades sujetas a la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gasosos. **X**, (2000), 27-48.
- BAUTISTA GONZÁLEZ, Alejandro.
- *Estructura organizacional del SENIAT*. **I**, (junio 1996), 245-256.
- BELISARIO CORDIDO, María Cecilia.
- Inconstitucionalidad de la Norma Prohibitiva de la Compensación en los Impuestos Indirectos. **XVIII**, (2009), 101-144.
- BOLÍVAR BECERRA, José G.
- Impacto de las exenciones y exoneraciones en la economía nacional. Caso impuesto al consumo suitario y a las ventas al mayor. **VI**, (diciembre 1998), 81-100.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- Los fondos comunitarios y la financiación regional. **IV**, (diciembre 1997), 119-130.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- El Presupuesto de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 11-22.
- BUITRAGO D, Esperanza.
- *Comercio electrónico de intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales*. **IX**, (enero

- 2000), 17-36.
- BRAVO G., Juan de Dios.
- *Tributos territoriales*. **VIII**, (diciembre 1999), 95-134.
- CALDERON SANCHEZ, Ana Beatriz.
- Aspectos Controvertidos del “Juicio Ejecutivo Tributario”. **XV**, (2005), 27-49.
- CANCELAREY, Carmen.
- Impuesto al Dividendo. **X**, (2000), 99-106.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel.
- Nociones Básicas del Tratado para evitar la Doble Tributación entre el Reino de España y Venezuela. Análisis de las Principales Cláusulas del Tratado con especial énfasis de los efectos para residentes de España haciendo negocios en Venezuela. **XVII**, 83-100.
- CARDENAS CARDENAS, Gilberto.
- Una aproximación del Régimen Fiscal Suizo con especial referencia a las Sociedades Holding. **XX**, (2011), 29-63.
- CÁRDENAS CÁRDENAS, Gilberto y TOBES PORTILLO, Paloma.
- El Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España. **XXII**, (2013) 47-71.
- CAÑAL, Francisco. España.
- Análisis de jurisprudencia sobre prescripción de deudas tributarias. **IV**, (diciembre 1997), 69-74.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal.
- *Impuesto de Explotación o Regalía*. **I**, (junio 1996), 59-68.
- CARMONA, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo.
- *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*. **III**, (julio 1997), 101-134.
- CARRERO A., José Antonio.
- Las Aduanas Coloniales Venezolanas. **VI**, (diciembre 1998), 207-228.
- CARRERO A., José Antonio.
- *Globalización y recurso de incumplimiento*. **VII**, (junio 1999), 205-212.
- CASADO OLLERO, Gabriel.
- *La Constitución y el derecho financiero: La constitucionalización de la justicia en el gasto público*. **VII**, (junio 1999), 67-80.
- CASTRO NIETO, Gilmer Yovanni.
- *Gerencia tributaria en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 259-268.
- CHAMORRO, José Antonio.
- La Configuración Constitucional de los Recursos Tributarios de las Entidades Territoriales intermedias. Los casos de España y Venezuela. **XI**, (2001), 9-21.
- CLAVERO R, Omer E.
- *Evaluación de impacto económico de los Tratados Internacionales suscritos por Venezuela para evitar la doble Tributación en Impuesto sobre la Renta en las empresas situadas en el Municipio Maracaibo período 1997-1998*. **IX**, (enero 2000), 213-250.
- COLMENARES, Gustavo.
- *Impuesto Inflacionario y “Efecto Olivera-Tanzi”: Una aplicación al caso de Venezuela*. **IX**, (enero 2000), 91-112.
- CONTRERAS MUÑOZ, Mariela.
- La Planificación Tributaria y su relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. **XVIII**, (2009), 169-206.
- CORTES J., Rosa María.
- *Las prestaciones sociales como patrimonio del trabajador y su transmisión a los herederos*. **III**, (julio 1997), 159-164.
- CUERVÓS MAILLO, María Ángeles.
- Medidas fiscales sobre la dependencia y la discapacidad en la Unión Europea y en España. **XIX**, (2010), 239-270.
- CUEVAS CONTRERAS, Tomás y CARRILLO SÁNCHEZ, Laura Grisela.
- Tributo, Fideicomiso y Turismo.

- Examen del Impuesto de Hospedaje como Efecto en la Actividad Turística en Chihuahua y Distrito Federal en México. **XXII**, (2013), 23-45
- CUEVAS QUEZADA, Raúl.
- *Análisis Constitucional de la negativa ficta en la legislación fiscal Mexicana*. **VII**, (junio 1999), 13-24.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *Armonización Fiscal en los procesos de Integración Económica*. **II**, (diciembre 1996), 67-104.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *La Globalización de la economía y su incidencia en el Tratamiento impositivo bajo el principio de la renta mundial*. **III**, (julio 1997), 27-40.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- Reflexiones sobre el carácter extrafiscal de la tributación. **IV**, (diciembre 1997), 105-116.
- DURÁN R., Maryan Karina.
- La Consulta en el Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 175-204.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa. **XIII**, (2004), 93-132.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La Obligación Tributaria. **XXII**, (2013), 9-22.
- ESCALANTE DUQUE, Marisol.
- Tratamiento Tributario y Contable de los dividendos según la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana de 1999. **X**, (2000), 73-98.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena*. **II**, (diciembre 1996), 23-42.
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria*. **III**, (julio 1997), 65-80.
- FARRERAS R., Tibisay y CÓRDOVA, Jesús.
- La prescripción de la obligación tributaria en el derecho venezolano. **V**, (junio 1998), 47-60.
- FERNÁNDEZ P., Elsa y GONZÁLEZ, Salvador.
- *La Tributación indirecta a la prestación del servicio de transporte internacional de carga por carreteras entre Venezuela y Colombia*. **VIII**, (diciembre 1999), 229-242.
- FERREIRO L., José Juan.
- El Estatuto del Contribuyente. **IV**, (diciembre 1997), 13-24.
- FRAGA PITTALUGA, Luis.
- El juicio fiscal contra los responsables tributarios por representación. **VI**, (diciembre 1998), 103-120.
- FRANCO, Freddy A.
- *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela. Su pasado, presente y futuro*. **II**, (diciembre 1996), 279-312.
- GALLEGO, Juan Carlos.
- *Interpretación constitucional de normas tributarias de excepción*. **VIII**, (diciembre 1999), 137-156.
- GARCÍA FRÍAS, Ángeles.
- Cláusula Arbitral en el Modelo de Convenio de la OCDE y convenio Europeo de Arbitraje. **XIX**, (2010), 161-192.
- GARCÍA OSÍO, Gustavo, RODRÍGUEZ Balsa, Rafael y SALVATO DE FIGUEROA, Silvia.
- *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 173-242.
- GARNICA, Onéximo.
- Los concordatos tributarios. **V**, (junio 1998), 61-68.
- GARNICA PRATO Onéximo.
- Las Contribuciones especiales en el Ordenamiento Tributario Venezolano. **XI**, (2001), 27-50.
- GIL OCHOA, Marianna Elizabeth.
- La Entelequia de la Ejecución de

- Sentencias de condena encontra de la Administración Tributaria en el Contencioso Tributario. **XXI**, (2011), 23-51
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “El impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo descentralizado en España”. **XIX**, (2010), 89-126.
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “La elaboración de los informes técnicos económicos en las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”. **XXI**, (2012), 53-86.
- GOMAR, Juan Ignacio.
- *Una perspectiva de la financiación municipal española*. **VIII**, (diciembre 1999), 211-226.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El Ingreso de Venezuela al Mercosur: Implicación en el ámbito aduanero y comercial*. **XX**, (2011), 11-28.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El principio Solve Repete: La derogación del Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas Venezolanas*. **XXI**, (2011), 11-22.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio.
- *Medios de defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta*. **I**, (junio 1996), 49-58.
- GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio.
- Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario. **XI**, (2001), 23-25.
- GONZÁLEZ S, Manuel.
- *Algunos aspectos jurídico-financieros de las ayudas comunitarias*. **III**, (julio 1997), 203-220.
- GONZÁLEZ TAMAYO, Jorge Luis.
- Conexiones entre Fiscalidad y Medio Ambiente. **XII**, (2002-2003), 169-190.
- GUEVARA, Eduardo.
- *La Renta Extrafiscal en la Representación Bancaria*. **IX**, (enero 2000), 9-16.
- GUERVOS MAILLO, María Ángeles.
- *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental*. **I**, (junio 1996), 155-170.
- GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo.
- *Aspectos positivos del federalismo fiscal de Venezuela y España*. **I**, (junio 1996), 71-100.
- GUEVARA, Rubén Eduardo.
- Algunas notas sobre el régimen fiscal del juego en Venezuela. **III**, (julio 1997), 165-176.
- GUEVARA, Eduardo.
- Opciones tributarias para los estados y municipios en el proceso de descentralización. **V**, (junio 1998), 89-110.
- HERNANDEZ F, Ridelis Ch.
- *Tributación Regional y Autonomía Fiscal en el Estado Zulia*. **IX**, (enero 2000), 199-212.
- HERRERA, Pedro Manuel.
- El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia en España. **V**, (junio 1998), 69-86.
- HORTOLA RODRIGUEZ, José Eduardo y PALACIOS VILLALBA, Leonardo E.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- JAIME GUERRERO, Yolanda.
- La experticia en el Recurso Contencioso Tributario. **XV**, (2005), 13-26.
- LAGO MONTERO, José María.
- Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del estado legislador en materia Tributaria. **XIX**, (2010), 127-138.
- LARRAZABAL M., Ernesto.
- La Renta Mundial en la Legislación Tributaria Venezolana y su Vinculación con el Principio de Territorialidad. **XVI**, (2005), 63-108.
- LEJARZA A., Jacqueline T.
- *La cláusula de descentralización territorial como fuente del poder tributario derivado a favor de los*

- estados federados. I*, (junio 1996), 101-118.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La transferencia de beneficios al exterior. I*, (junio 1996), 21-36.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La Imposición de las Rentas de las Empresas en las Zonas de Integración. II*, (diciembre 1996), 105-130.
- LIFSCHITZ, Nora Beatriz.
- *Capacidad contributiva y fines extrafiscales de la Tributación. VII*, (junio 1999), 47-64.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Ética Social y Cultura Tributaria. III*, (julio 1997), 13-24.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *La deuda pública en el contexto de libre mercado y su efecto en la tributación. I*, (junio 1996), 143-154.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Reforma del Estado y Tributación. V*, (junio 1998), 111-122.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *Naturaleza de actas en la comprobación de obligaciones fiscales. V*, (junio 1998), 123-134.
- MALAVE GONZALEZ, Beltrán Enrique.
- *La Emisión de Facturas y otros Documentos equivalentes (Régimen Jurídico Tributario Venezolano). X*, (20-00), 49-71.
- MANTILLA G, Samuel E.
- *Tributación en la Era Digital. IX*, (enero 2000), 37-62.
- MARÍN, Yajaira.
- *Consideraciones sobre el Régimen Impositivo del Impuesto sobre la Renta en el Sector Agropecuario. II*, (diciembre 1996), 221-232.
- MAVAREZ BRAVO, Raymar.
- *Acerca de la Tributación en el comercio Electrónico. XVII*, 11-22
- MAZA LABRADOR, Xiomara.
- *La Cultura Tributaria. VI*, (diciembre 1998), 33-42.
- MEJIAS BETANCOURT, José Amando.
- *La Naturaleza Tributaria del Aporte "Banavih". XVIII*, (2009), 83-100.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La estructura del procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario. XIX*, (2010), 193-212.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La Exoneración Tributaria. XXII*, (2013), 91-132.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *El esquema de la tributación agrícola en Venezuela es lesivo para la seguridad alimentaria. IV*, (diciembre 1997), 93-104.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *Resultados de un diagnóstico de campo confirmativo de la confiscatoriedad y regresividad de la Ley de IC SVM en las empresas agropecuarias. VI*, (diciembre 1998), 231-254.
- MENDOZA, Gerardo.
- *Contabilidad Agropecuaria. Costos Ganaderos e Implicaciones Tributarias. IX*, (enero 2000), 113-121.
- MENDOZA PÉREZ, Luis.
- *Las competencias exclusivas en el marco de la descentralización: incidencia tributaria en la Gobernación del Estado Táchira (Venezuela). VI*, (diciembre 1998), 63-78.
- MERINO, Alberto.
- *La Interrupción de las actuaciones inspectoras y sus efectos sobre la prescripción tributaria en el derecho español. IV*, (diciembre 1997), 37-46.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio de la generalidad en materia tributaria. II*, (diciembre 1996), 155-176.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *Régimen jurídico de las ayudas y subvenciones públicas y transferencias presupuestales, el caso de España y México. III*, (julio 1997), 179-202.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio constitucional de no*

- confiscatoriedad en materia fiscal. **V**, (junio 1998), 25-44.
- MIRANDA, Armando.
- *El principio constitucional de igualdad en materia fiscal (Especial referencia al caso español)*. **VIII**, (diciembre 1999), 157-184.
- MOJICA, Pedro O.
- *La Expresión «requisitos» del párrafo segundo del artículo 92 del Reglamento de los Regímenes Especiales, referida a la base imponible en aduanas*. **II**, (diciembre 1996), 263-276.
- MONCADA GIL, Luis Humberto.
- *Aplazamiento y fraccionamiento de pago: Una visión comparada desde la legislación española y venezolana*. **XII**, (2002-2003), 277-313.
- MONTAÑO GALARZA, César.
- *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*. **XIII**, (2004), 11-55.
- MORATAL ORÓN, Germán.
- *Criterios de cuantificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España y otros países Europeos*. **VIII**, (diciembre 1999), 265-284.
- MORENO DE RIVAS, Aurora.
- *El sistema tributario en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 37-48.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- *Alcance de los deberes formales del Iva en Venezuela*. **XIX**, (2010), 139-160.
- MURGA DIAZ, Carlos.
- *Régimen de Renta Mundial en Venezuela*. **XVII**, 23-53.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- *Capital Social, Gerencia, Divulgación y Cultura Tributaria*. **XVII**, 101-122.
- OBERTO A, Karla Beatriz.
- *Los Estados dentro del Proceso de Descentralización Fiscal*. **IX**, (enero 2000), 131-167.
- OCHOA C, Nairobi.
- *Análisis de la Influencia del Principio de Renta Mundial, el concepto de Residencia y el Establecimiento Permanente consagrado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana (1999) en los Conflictos de Doble Imposición Internacional*. **IX**, (enero 2000), 63-90.
- ORTÍZ, Bella Yolanda.
- *Derechos de los Contribuyentes y sus medios de defensa administrativos*. **VI**, (diciembre 1998), 45-62.
- PAÉZ GARCÍA, Gerardo.
- *Comentarios a las ordenanzas Municipales en materia de juegos en general*. **VII**, (junio 1999), 215-224.
- PACHECO SOTILLO, Mariohr.
- *La ejecución de Sentencia en el Proceso Contencioso Tributario por repetición de pago en Venezuela*. **XX**, (2011), 65-93.
- PAGÈ I GALTÉS, Joan.
- *La configuración Latinoamericana en Materia de Notificaciones Tributarias*. **XII**, (2002-2003), 7-74.
- PALACIOS M., Leonardo.
- *Interpretación de las normas sobre los efectos del pago del dozavo como anticipo en el Impuesto a los Activos Empresariales*. **IV**, (diciembre 1997), 25-36.
- PEREZ MORENO, Salvador, GARCIA LIZANA, Antonio.
- *Keynes y la Incidencia de la distribución de la Renta en el consumo: El caso de la Política Fiscal Redistributiva en España*. **XV**, (2005), 51-71.
- PÉREZ VALENCIA, Maritza Tatiana.
- *La Política Fiscal en el Ecuador Análisis Teórico de los Tributos*. **XII**, (2002-2003), 191-215.
- PORRAS, Carmen.
- *Responsabilidad del Comisario en las Sociedades Mercantiles*. **IX**, (enero 2000), 123-129.
- PORTILLO F., Edín José.
- *Aspectos resaltantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributa-*

- ción y prevenir...* **VII**, (junio 1999), 139-194.
- PULGAR LEÓN, Aidé y GONZÁLEZ GALARZA, José Luis.
- Improcedencia del cobro de los intereses moratorios en la admisión temporal. **XIX**, (2010), 65-88.
- PULGAR, Lissbeth.
- *Los Tratados sobre doble imposición en las negociaciones internacionales de inversión*. **VII**, (junio 1999), 195-204.
- PLAZAS, Mauricio A.
- *Los Tributos vinculados*. **VIII**, (diciembre 1999), 41-92.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro.
- Amparo tributario o tributos amparados en el impuesto a las ventas al mayor. **III**, (julio 1997), 43-50.
- RANGEL GUERRERO, Christi.
- Instrumento fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. **XIII**, (2004), 133-154.
- RIGHETTINI, T. y GUTIÉRREZ, V.
- Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady. **III**, (julio 1997), 135-148.
- RIVAS NIETO, Estela.
- La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
- Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RODRÍGUEZ, José Gregorio.
- *El arbitraje como medio de defensa del contribuyente e instrumento de recaudación efectivo para...* **VII**, (junio 1999), 99-116.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
- El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.
- RODRÍGUEZ F, Nancy Lorena.
- *Los Tributos derivados de la Explotación de Minerales no Metálicos transferidos al Estado Táchira*. **IX**, (enero 2000), 169-197.
- RODRÍGUEZ, Ramón Luis.
- *En torno a la retroactividad de normas tributarias*. **II**, (diciembre 1996), 177-206.
- RODRÍGUEZ SALÓM, Román.
- Descentralización y tributación. **I**, (junio 1996), 119-142.
- ROJAS SABORÍO, Ingrid.
- *El Decreto-Ley en materia tributaria: Comentarios a la jurisprudencia del tribunal constitucional español y su estudio comparativo con la jurisprudencia de la sala constitucional Costarricense*. **VIII**, (diciembre 1999), 185-208.
- ROJAS SERRA, Marireina.
- *El Poder Tributario de las comunidades autónomas en España*. **VII**, (junio 1999), 119-136.
- ROMANO, Ana M. Y RUIZ, Edgar.
- *Efectos prospectivos particulares de la aplicación del convenio firmado por Venezuela y EEUU, la ley vigente de I.S.L.R y el proyecto de Reforma de la ley I.S.L.R*. **VIII**, (diciembre 1999), 243-262.
- ROMERO DELGADO, Darío.
- *Análisis crítico del criterio de la Administración Tributaria Nacional en cuanto a la forma de...* **VII**, (junio 1999), 83-96.
- ROSALES D., Thania M.
- La evasión y elusión tributarias en las actividades de libre ejercicio profesional. **IV**, (diciembre 1997), 77-90.
- SÁAVEDRA, Mariela.
- La Triada de la Obligación Tributaria de los Precios de Transferencia en la República Bolivariana de Venezuela. **XXII**, (2013), 73-90.
- SÁNCHEZ, Indira.
- La figura de la analogía en la exención tributaria. **IV**, (diciembre 1997), 47-68.
- SÁNCHEZ M., Marínés.
- *Descentralización Fiscal en Venezuela*. **VI**, (diciembre 1998), 11-30.
- SANTA – BARBARA, Jesús.
- *Ley General Tributaria Española*.

- VI**, (diciembre 1998), 123-172.
- SERRANO ANTÓN, Fernando.
- El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. **III**, (julio 1997), 81-94.
- SOLA MARTINEZ, Yennifer Cristina.
- *Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la Cultura Tributaria en Venezuela*. **XXI**, (2012), 87-97.
- SOLÓRZANO, Rafael.
- *Política y Administración Tributaria en Venezuela y Agenda para los años noventa*. **II**, (diciembre 1996), 235-260.
- SUAREZ ALVAREZ, José Clímaco.
- El Impuesto a los Activos Empresariales **XI**, (2001), 19-21.
- SUÁREZ, María.
- Análisis de la Aplicación de los Precios de Transferencia en los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre la Renta que celebren Operaciones con Partes Vinculadas. **XIX**, (2010), 41-64.
- THEOHAROPOLOU, Eleni.
- Nature e Interpretation of tax law. **IV**, (diciembre 1997), 133-148.
- TORRES MORILLO, Ytalo Antonio.
- Autonomía del Sistema Tributario Sancionador o ¿Simplemente un fin Didáctico. **XVII**, 55-82.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
- Finanzas Públicas y Constitución. **XII**, (2002-2003), 75-103.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
- Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en el Ecuador **XVIII**, (2008), 11-57.
- UCKMAR, Victor.
- *El Sistema Tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes*. **II**, Pág. 207-218.
- URDANETA SALGUERO, Guillermo y PALACIOS VILLALBA Leonardo E.
- La Utilidad del Gasto Público y el Sistema del Control en los Gobiernos Locales. **X**, (2000), 179-183.
- URQUIZU CAVALLÉ, Angel.
- Beneficios Fiscales por hijos a Cargos en España: Evolución en la Tributación sobre la Renta de las Personas Físicas. **XII**, (2002-2003), 105-146.
- VALDÉS COSTA, Ramón.
- *Las empresas multinacionales ante el Derecho Tributario*. **I**, (junio 1996), 9-20.
- VARGAS DIAZ, Yelber Isolda.
- Estrategias para enfrentar la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la economía informal. Caso de Estudio: Comercio sector ambulante del ramo textil en el Municipio San Cristóbal.. **XVI**, (2005), 63-108.
- VERGARASANDOVAL, Rafael
- Principios Constitucionales en el ordenamiento jurídico de la República de Bolivia. **XIV**, 13-41.
- VIGILANZA GARCIA, Adriana.
- El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999. **X**, (2000), 137-167.
- VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Cultura Tributaria, Percepción y Representación desde la Experiencia Investigativa. **XIX**, (2010), 271-288.
- VILLEGAS MORENO, José Luis.
- Configuración de las Haciendas locales en la Constitución de 1999 **X**, (2000), 9-26.
- VISO, Angel Gabriel.
- Reflexiones sobre las unidades tributarias. **III**, (julio 1997), 149-158.
- VRASMATAS, Jenny - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- Compendio Legal Tributario para los Servicios de Telecomunicaciones. **XVIII**, (2009), 145-167
- ZAMBRANO CASANOVA, Cristhina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- Inconstitucionalidad de los principios del Derecho Tributario sobre el gravamen de los dividendos establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. **XVIII**, (2009), 59-82.

## LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

### Nacional

#### Leyes

- Ley de Remisión Tributaria. **I**, (junio 1996), 271-273.
- Ley sobre la Zona Libre Cultural, Científica y tecnología del Estado Mérida. **I**, (junio 1996), 274-277.
- Ley de Asignaciones Económicas Especiales para los Estados derivadas de Minas e Hidrocarburos. **II**, (diciembre 1996), 313-323.
- Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles. **III**, (julio 1997), 221-234.
- Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para dictar medidas extraordinaria en materia económica y financiera. **VII**, (junio 1999), 225-260.
- Ley N° 42 Nuevo Código Orgánico Tributario. **XI**, (2001), 53-107.
- Ley sobre el Régimen de Remisión y facilidades para el pago de obligaciones Tributarias Nacionales. **XI**, (2001), 109-116.
- Ley del Nacional integrado de Administración Aduanera y Tributaria Seniat. **XI**, (2001), 117-125.
- Ley sobre Simplificación de Trámites Administrativos. **XI**, (2001), 127-134.
- Ley que establece el Impuesto al Débito Bancario. Gaceta Oficial N° 38.088, **XIV**, de fecha 16/12/2004, 44-58.
- Ley que deroga el Decreto Ley N° 3.266, de fecha 26/11/1993, mediante el cual se dicta la ley de impuestos activos empresariales. Gaceta Oficial N° 38.002, **XIV**, de fecha 17/08/2004, 59-61.
- Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.999, **XIV**, de fecha 11/08/2004, vigente a partir del 01/09/2004, 62-98.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal Gaceta Oficial N° 38.204 de

fecha 08/06/2005, **XV**, (junio 2005), 74-155.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA). G.O. 38.263 del 01/09/05, **XVI**, 111-149.

Ley del Impuesto sobre Alcohol y especies alcohólicas (Reimpresión) G.O. 38.286 del 04/10/2005, **XVI**, 04/10/2005.

Ley sobre el Delito de Contrabando. G.O. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 165-178.

Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal G.O. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 178-181.

#### Decretos

Decreto sobre la Exoneración del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. **IV**, (diciembre 1997), 149-152.

Exposición de motivos y Decreto-Ley que Reforma Parcial la Ley de Impuesto sobre la Renta. **VIII**, (diciembre 1999), 275-329.

Decreto N° 3.363, mediante el cual se prorroga la vigencia del Decreto N° 838 de fecha 31/05/2000, hasta el 31 de diciembre de 2006. Gaceta Oficial N° 38.096, **XIV**, de fecha 29/12/2004, 99-100.

Decreto N° 3.388, mediante el cual se exonera del Impuesto al Valor Agregado a las operaciones efectuadas dentro del Programa Vehículo Familiar 2000. Gaceta Oficial N° 38.094, **XIV**, de fecha 27/12/2004, 101-105.

Decreto N° 3.298, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado a los contribuyentes que efectúen las operaciones estrictamente necesarias para la ejecución de las actividades relacionadas con la construcción de obras civiles, mecánicas, eléctricas y de mantenimiento de sistemas hidráulicos, realizadas por los órganos o entes del Estado

que se dediquen exclusivamente a la construcción de los mismos. Gaceta Oficial N° 38.089, **XIV**, de fecha 17/12/2004, 106-113.

Decreto N° 3.173 mediante el cual se prorroga la exoneración del Impuesto al Valor Agregado al as operaciones efectuadas dentro del Programa Vehículo Familiar 2000. Gaceta Oficial N° 38.044, **XIV**, de fecha 15/10/2004, 114-115.

Decreto N° 3.027 mediante el cual se acordó exoneración en los Municipios Bolívar, García de Hevia, y Pedro María Ureña del Estado Táchira. Gaceta Oficial N° 38.041, **XIV**, de fecha 11/10/2004, 116-131.

Decreto N° 3.119 mediante el cual se exoneran del Impuesto al Valor Agregado (IVA) los Proyectos de desarrollo industrial del sector plástico. Gaceta Oficial N° 38.024, **XIV**, de fecha 16/09/2004, 132-141.

Decreto N° 3.039 mediante el cual se exoneran del Impuesto al Valor Agregado (IVA) las operaciones que se efectúen dentro del Programa “Canasta Familiar”. Gaceta Oficial N° 37.994, **XIV**, de fecha 04/08/04, 142-147.

Decreto N° 3.031 mediante el cual se acordó exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para las importaciones definitivas de los bienes muebles corporales necesarios para la continuidad, confiabilidad y eficiencia de la prestación del servicio de generación de energía eléctrica. Gaceta Oficial N° 37.992, **XIV**, de fecha 02/08/2004, 148-152.

Decreto N° 3.692 mediante el cual se crea el programa “Venezuela Móvil”. Gaceta Oficial N° 38.201 de fecha 03/06/2005, **XV**, 155-163.

Decreto N° 3.693, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA); a las operaciones de importación, venta interna y adquisición de vehículo y sus componentes que cumplan con las condi-

ciones de producción y comercialización establecidas en el programa “Venezuela Móvil”. Gaceta Oficial N° 38.201 de fecha 03/06/2005, **XV**, 163-171.

Decreto N° 3.853 deroga Reglamento Inspección previa de Importaciones GO. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 182-184.

Decreto de Exoneración de Tributos Nacionales (varios), **XVI**, 184-186.

#### Reglamentos

Reglamento sobre los Tributos Establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **XII**, (2002-2003), 317-342.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 343-438.

#### Resoluciones

Resolución N° 1.590. Ministerio de Finanzas y Ministerio de la Producción y el Comercio N° 377, Referida al Sistema de Bandas de Precios Referenciales para la verificación de los valores declarados, en las importaciones de mercancías de los sectores textil y de la confección. Gaceta Oficial N° 38.114 de fecha 02/02/2005, **XV**, (2005), 171-175.

Resolución 1.661 Instructivo de los CERT. GO. 38.234 del 27/07/2005, **XVI**, 187-193.

Resolución 1.663 Certificados Especiales de Reintegro Tributario. GO. 38.240 del 01/08/2005 **XVI**, 193-195.

Resolución 1700 (CEDI) GO. 38.329 del 06/12/2005, **XVI**, 196-203.

Resolución 1.709 Certificados Especiales de pago del IVA. GO. 38.234 del 22/07/2005, **XVI**, 203-205.

#### Providencias

Providencia por la cual se reajusta la unidad tributaria. **V**, (junio 1998), 135-143.

- Providencia Administrativa SNAT/2002/927 Nuevo Valor Monetario de la Unidad Tributaria. **XI**, (2001), 135-137.
- Providencia Administrativa SNAT/2002/1.552 por medio de la cual se califican las Jurisdicciones de baja imposición Fiscal a efectos del Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 439-442.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1.697 mediante la cual se modifican las modalidades de pago de la declaración definitiva del Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 443-445.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0296 sobre sujetos pasivos especiales. Gaceta Oficial N° 37.970. **XIII**, (junio 2004), 157-166.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232 por medio de la cual se califican las jurisdicciones de baja imposición fiscal a los efectos del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 37.924. **XIII**, (abril 2004), 168-171.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/2424 mediante la cual se modifica el formulario, condiciones, requisitos e instrucciones para la presentación de la Declaración informativa de operaciones efectuadas con partes vinculadas en el extranjero. Gaceta Oficial N° 37.879. **XIII**, (febrero 2004), 179-180.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0069 mediante la cual se establece las modalidades para la declaración y pago del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 37.877. **XIII**, (febrero 2004), 181-182.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1.748 sobre las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes formales al Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.677. **XIII**, (abril 2003), 183-187.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0474 Sobre las disposiciones especiales de Facturación por parte de los intermediarios de servicios de telefonía. Gaceta Oficial N° 38.035. **XIV**, de fecha 01/10/2004, 152-155.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0473 Sobre los requisitos que deberán cumplir los contribuyentes solicitantes del beneficio de exoneración del impuesto al valor agregado a las operaciones en el marco del Programa “Canasta Familiar”. Gaceta Oficial N° 38.035. **XIV**, de fecha 01/10/04, 155-165.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0358 Sobre el Régimen Transitorio de Facturación para Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.909. **XIV**, de fecha 12/08/2004, 165-166.
- Providencia Administrativa N° 0035. La obligación para los funcionarios públicos de declarar electrónicamente el Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 38.114 de fecha 02/02/2005. **XV**, (2005), 175-177.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Mediante la cual se designan Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005. **XV**, (2005), 178-189.
- Providencia Administrativa N° 0045. Que establece Disposiciones Especiales a las operaciones de exportación. Gaceta oficial N° 38.177 de fecha 02/05/2005. **XV**, (2005), 189-190.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005 reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17/05/2005. **XV**, (2005), 190-203.
- Providencia Administrativa N° 0116. Que establece el procedimiento de otorgamiento de prórrogas, fraccionamientos y plazos para la declaración o pago de obligaciones tributarias. Gaceta Oficial N° 38.213 de fecha 21/

- 06/2005. **XV**, (2005), 203-217.
- Providencia 503 Declaración Electrónica del IVA de los Sujetos Pasivos Especiales. GO: 38.232 del 20/07/2005. **XVI**, 206-208.
- Providencia 456 Facturación de las Estaciones de Servicios. GO. 38.233 del 21/07/2005. **XVI**, 208-209.
- Providencia 627 Aplicación Exoración Plan Venezuela Móvil. GO. 38.252 del 17/08/2005. **XVI**, 210-255.
- Providencia 391 Condición de Reconocimiento de Pérdidas por destrucción de mercancías. GO. 38.254 del 19/08/2005. **XVI**, 225-228.
- Providencia 790 Régimen Transitorio de Facturación del IVA. GO. 38.280 del 26/09/2005. **XVI**, 229-230.
- Providencia 821 Registro de Información Fiscal (RIF). GO. 38.286 del 04/10/2005. **XVI**, 230-235.
- Providencia 828 Sujetos Pasivos Especiales. GO: 38.313 del 14/11/2005. **XVI**, 235-245.
- Providencia 0915 Propiedad Intelectual en la Importación-GO. 38.314 del 15/11/2005. **XVI**, 245-249.
- Providencia 948 Declaración Electrónica del ISRL de los Sujetos Pasivos Especiales. GO. 38.319 del 22/11/2005. **XVI**, 250-251.
- Providencia 949 Declaración Electrónica del ISLR de los Funcionarios Públicos. GO: 38.319 del 22/11/2005. **XVI**, 251-253.
- Providencia 954 Compensaciones. GO. 38.324 del 29/11/2005. **XVI**, 253-256.
- Providencia 981 Condiciones para la Relación Anual de Operaciones Exoneradas. GO. 38.331 del 08/12/2005. **XVI**, 257-258.
- Providencia 985 Calendario de los Sujetos Pasivos Especiales. GO. 38.331 del 08/12/2005. **XVI**, 259-262.
- Aviso Oficial del SENIAT y SUNACOOP. GO. 38.347 del 30/12/2005. **XVI**, 263-265.

## DOCTRINA TRIBUTARIA

GUEVARA, Eduardo.

- Ley de Asignaciones Económicas Especiales para los Estados derivadas de Minas e Hidrocarburos. **II**, (diciembre 1996), 313-323.

MARÍN HERNÁNDEZ, Yajaira y CÓRDOBA VÁSQUEX, Jesús A.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.995. **I**, (junio 1996), 281-296.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.996. **III**, (julio 1996), 237-269.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.996. **II**, (diciembre 1996), 327-341.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.997. **IV**, (diciembre 1997), 155-174.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.997. **V**, (junio 1998), 147-167.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VI**, (diciembre 1998), 255-281.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VII**, (junio 1999), 263-276.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevan-

tes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VIII**, (diciembre 1999), 333-352.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **IX**, (enero 2000), 271-295.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **X**, (2000), 229-267.

SENIAT.

- Decisiones administrativas más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **XI**, (2001), 141-177.

## JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- Constitucionalidad de la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario. **XII**, (2002-2003), 447-462.

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.

- Recurso de Revisión Interpretación del artículo 136 del Código Orgánico Tributario, **XIV**, (15/11/2004), 252-267.

CONSEJO JURISPRUDENCIAL.

DE SANTIS RAMOS GABRIEL

- El Principio de la Legalidad Tributaria en la fijación de las Tasas por los Servicios Registrales y Notariales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, **XIV**, del 14 de septiembre 2004), 324-330.

DECRETO LEY DE REGISTRO PUBLICO Y DEL NOTARIADO.

- Nulidad por inconstitucionalidad Art. 15 Constitucionales los Art. 14, 62 y 66, **XIV**, (14/09/2004), 299-323.

FRANQUEO POSTAL.

- Precio Público y no Tributo, Resoluciones 389 y 390 del 05/12/1994 dictadas por el entonces Ministerio de Transporte y Comunicaciones, Nulidad por inconstitucionalidad, **XIV**, (05/08/2004), 268-298.

GUEVARA, Eduardo.

- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **IX**, (enero 2000), 251-269.
- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **X**, (2000), 191-228.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- El rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no es sanción sino requisito de admisibilidad. **XII**, (2002-2003), 558-575.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- Intereses Moratorios (Apelación prodecencia de reparo) . **XIII**, (junio 2004), 241-255.

LA ROCHE, Humberto J.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VI**, (diciembre 1998), 283-303.

LEY ORGANICA DE ADUANAS (1999).

- Desaplicación del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas. (Medida cautelar). **XIII**, (mayo 2004), 191-199.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE JUEGOS Y APUESTAS.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad. **XIII**, (mayo 2004), 200-211.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE SERVICIO DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO.

- Nulidad parcial por inconstitucionalidad. **XIII**, (junio 2004), 212-219.

PODER TRIBUTARIO LOCAL Y TRIBUTACIÓN AL SECTOR DE TELECOMUNICACIONES.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad, **XIV**, (03/08/2004), 224-251.

PROVIDENCIAS ADMINISTRATIVAS 1454 Y 1455 DEL SENIAT (2002).

- Nulidad por inconstitucionalidad e

ilegalidad. **XIII**, (abril 2004), 241-255.  
RESOLUCION DEL SENIAT POR CIERRE DE ESTABLECIMIENTO

- Acción de Amparo Constitucional, **XIV**, (17/09/2004), 330-365.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE INSTANCIA Y DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA.

1. Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.
- Sentencia del 28 de marzo del 2000 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario que declara la inconstitucionalidad de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Iribarren del Estado Lara. **XI**, (2001), 183-184.

SENTENCIA N° 318 DEL 06-02-96 DEL TRIBUNAL SUPERIOR QUINTO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

- Caso Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (2001), 185-187.

2. Tribunal Supremo de Justicia.

SENTENCIA N° 1649.

- Tribunal Superior en lo contencioso. Caso Spermecardo las Veinticuatro Horas **XVIII**, (mayo 2009), 284-291.

SENTENCIA N° 2079

- Ratificando la Sentencia N° 318 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario ya citada. Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (03-10-2001), 191-193.

SENTENCIA N° 2158

- Sala Político Administrativa. Caso: Hilados Flexilón **XI**, (10-10-2001), 195-202.

SENTENCIA N° 191.

- Extracto de Sentencias de la Sala Político - Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VII**, (junio 1999), 279-303.

SENTENCIA N° 301.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. **XVII**, (2007), 125-150.

SENTENCIA N° 390.

- Sentencias de la Sala Constitucional.

Tribunal Supremo de Justicia. **XVII**, (2007), 150-159.

SENTENCIA N° 191.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. **XVIII**, (febrero 2009), 254-266.

SENTENCIA N° 00257.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cervecería Regional, C.A. **XVIII**, (junio 2008), 239-245.

SENTENCIA N° 00471.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Carbones de la Guajira, S.A. **XVIII**, (abril 2009), 267-284.

SENTENCIA N° 00943.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sucesión de Antonio Valentino Imunti. **XVIII**, (junio 2009), 292-301.

SENTENCIA N° 00964.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Pandock, C.A. **XVIII**, (junio 2009), 301-309.

SENTENCIA N° 00991.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Supply Svim, C.A. **XVIII**, (septiembre 2008), 245-255.

SENTENCIA N° 00046

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Alvona C.A. **XIX**, (2010), 321-327.

SENTENCIA N° 0235

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia **XIX**, (2010), 327-332.

SENTENCIA N° 00264.

- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Aero-panamericano C.A. **XIX**, (2010), 332-339.

SENTENCIA 0290

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banco Occidental de Descuento, Banco Universal, (BOD). **XIX**, (2010), 340-352.

SENTENCIA 00395

- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corporación Elice 2222, C.A. **XIX**, (2010), 353-369.
- SENTENCIA 00631
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bingo Plaza, C.A. **XIX**, (2010), 370-380.
- SENTENCIA 00659
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banaviv **XIX**, (2010), 381-389.
- SENTENCIA 01223
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Inversiones Compuparts C.A. **XX**, (2011), 123-130.
- SENTENCIA 0164
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Soluciones del Futuro S.A. **XX**, (2011), 131-144.
- SENTENCIA 01223
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Rendimiento obtenidos como consecuencia de la emisión de bonos. **XX**, (2011), 145-151.
- SENTENCIA 0051
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Impuesto sobre actividades económicas de Industrias, Comerico. **XX**, (2011), 152-162.
- SENTENCIA 00108
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Domesa. **XX**, (2011), 162-170.
- SENTENCIA 00145
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Seguros Pirámide C.A. **XX**, (2011), 171-179.
- SENTENCIA 00163
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Diageo de Venezuela C.A. **XX**, (2011), 180-192.
- SENTENCIA 00358
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Siderúrgica del Turbio (SIDETUR) S.A. **XX**, (2011), 192-201.
- SENTENCIA 1771
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Fondo de Ahorro obligatorio de Vivienda. **XXI**, (2011), 101-129.
- SENTENCIA 01848
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bonos por metas alcanzadas **XXI**, (2011), 130-139.
- SENTENCIA 00001
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Prerrogativas y privilegios para la República **XXI**, (2012), 139-146.
- SENTENCIA 00089
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Recaudo de Impuesto por salida al exterior. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA 00536
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Multa debe ser calculada a la Unidad Tributaria. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA N° 002-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Dieta Olalde, C.A. **XXII**, (2013) 155-175.
- SENTENCIA N° 003-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Carga Priserca, C.A. **XXII**, (2013) 176-183.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corimon Pintura, C.A. **XXII**, (2013) 184-193.
- SENTENCIA N° 063-2013
- Tribunal Supremo de Justicia. Caso Productos Alimenticios Las Acacias, C.A. **XXII**, (2013) 194-198.
- SENTENCIA N° 105
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso de Hidro-

carburos. **XXII**, (2013) 198-217.

SENTENCIA N° 441

- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Agropecuaria Flora, C.A. **XXII**, (2013) 218-224.

SENTENCIA N° 498

- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cámara de la Industria Venezolana de Especies Alcohólicas (CIVEA). **XXII**, (2013) 225-233.

SENTENCIA N° C-196/04

- Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006. **XXII**, (2013) 233-235.

TIMBRE FISCAL COMPETENCIAS.

- Prevalencia de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano sobre el Decreto Ley de Timbre Fiscal y la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda. **XII**, (2002-2003), 462-498.

TIMBRE FISCAL INCONSTITUCIONALIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los Artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas. **XII**, (2002-2003), 499-537.

TIMBRE FISCAL COMPETENCIA.

- Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas prevalece sobre el Decreto - Ley de Timbre Fiscal. **XII**, (2002-2003), 537-557.

TRIBUTACION A EMPRESAS PETROLERAS.

- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1994-95. **I**, (junio 1996), 299-319.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **II**, (diciembre 1996), 345-367.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **III**, (julio 1997), 273-286.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1996-97. **IV**, (diciembre 1997), 177-194.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1997-98. **V**, (junio 1998), 171-189.

- Extracto de Sentencias de la Sala en Pleno de la Corte Suprema de Justicia. **VIII**, (diciembre 1999), 353-373.

- Contribución Especial de Paro Forzoso: Suspensión temporal de efectos. **XV**, (2005), 220-225.

- Cierre de establecimiento: Nulidad por inconstitucionalidad del encabezado y del parágrafo 1° Art. 16 de la Ordenanza sobre tarifas del Servicio de Aseo Urbano y Domiciliario en el Municipio Libertador del Distrito Federal del 27/07/1999. **XV**, (2005), 226-228.

- Medidas cautelares en materia tributaria: Procedimiento de apelación. **VIII**, (2005), 229-234.

- Aclaratoria del fallo: Lapso para solicitar aclaratoria, ampliación y rectificación de las sentencias. **XV**, (2005), 234-237.

- Extinción de la obligación tributaria: La Compensación. Carácter de los anticipos o dozavos del IAE como

- débitos fiscales. **XV**, (2005), 244-249.
  - Apelación en materia tributaria: Requisitos de procedencia. **XV**, (2005), 249-252.
  - Competencia de Tribunal Contencioso Tributario Vigencia de las leyes tributarias: Competencia para conocer los recursos contra los actos tributarios de los efectos generales o particulares. Vigencia de las leyes tributarias. **XV**, (2005), 253-280.
  - Regulación de competencia: Domicilio fiscal de recurrente como criterio atributivo de la competencia territorial. **XV**, (2005), 281-285.
  - Medidas Cautelares en materia tributaria: Requisitos de Procedencia. **XV**, (2005), 285-293.
  - Acumulación de procesos transacción Tributaria: Supuestos de procedencia en la acumulación de procesos. Requisitos concurrentes para la admisión de la transacción tributaria. **XV**, (2005), 293-297.
  - Amparo tributario y amparo constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal: Diferencia entre las acciones de Amparo Tributario y Constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal. **XV**, (2005), 297-305.
  - Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencia de la deducción de créditos fiscales: Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencias de la deducción de créditos fiscales. **XV**, (2005), 305-328.
- DECLARACION A LA ADMINISTRACION ADUANERA.
- Obligación general de declarar a la Administración aduanera la mercancía objeto de importación y exportación Diferencia entre Derecho Aran-

celario y control aduanero. **XVI**, (20/07/2005), 269-289.

#### APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA RECURSO DE HECHO COMISO A LA MERCANCIA.

- Apelación: Determinación quantum del recurso. Recurso de hecho: Procedencia Comiso: Sanción de carácter pecuniario. **XVI**, (03/08/2005), 289-297.

#### ACTO ADMINISTRATIVO DE CARACTER TRIBUTARIO.

- Motivación del acto en materia tributaria. Vicio de incongruencia negativa. **XVI**, (04/08/2005), 297-312.

#### COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad de la Providencia Administrativa N° 0056 del 27/01/2005, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Principios Tributarios. **XVI**, (04/08/2005), 312-325.

#### IMPUESTO AL CONSUMO POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES: ILICITO CONTINUADO.

- Cálculo de la sanción por incumplimiento de deberes formales: Ilícito continuado, (11/08/2005). **XVI**, 325-330.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA INTERESES MORATORIOS.

- Impuesto sobre la Renta: Exoneración. Intereses Moratorios: Exigibilidad, /28/09/2005). **XVI**, 330-340.

#### NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.

## MISCELÁNEAS\*

\* Se incluye en esta sección de "Misceláneas" el índice Acumulado de la antes denominada Sección de "Noticias, Comentarios, Reseñas y Documentos Tributarios", por ser estas secciones afines.

- A Paul SIBILLE, in perpetuum memoriam. **II**, (diciembre 1996), 371-376.
- Anticipos ¿Pago o abono en cuenta?. **V**, (junio 1998), 199-200.
- Avances del doctorado en derecho tributario de la red Alfa “Francisco de Vitoria”. **II**, (diciembre 1996), 377-378.
- Calendario de Contribuyentes Especiales para el año 2005. Providencia Administrativa N° 0668 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 38.096. **XIV**, de fecha (29/12/2004), 377-381.
- Casana Merino, F: El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. **III**, (julio 1997), 294-297.
- Comentarios Analíticos del Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 307-313.
- Conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 321-323.
- Comentarios sobre algunas Leyes. **VII**, (junio 1999), 307-311.
- Conclusiones de las Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 325-327.
- Conclusión de la XVIIIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 380-385.
- Doctrado en Derecho Tributario del Programa Alfa de la Unión Europea. **I**, (junio 1996), 323-323.
- Doctorado en Derecho Tributario de la Red Francisco de Vitoria del Programa Alfa de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 201-203.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- En las exenciones del Impuesto sobre la Renta el contribuyente lo que deja de cumplir es sólo el pago. **III**, (julio 1997), 305-306.
- Fernández Torres, Juan Ramón. La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativo (1845-1868), Civitas, Madrid, 1998, 665 páginas. **VIII**, (diciembre 1999), 407-408.
- Fichas bibliográficas. **VIII**, (diciembre 1999), 413-468.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) en Venezuela. **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC), **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
- La defensa del contribuyente frente a la Administración. **VI**, (diciembre 1998), 315-320.
- La enseñanza del Derecho Tributario (Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario de Diritto e Práctica Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 377-387.
- La gestión de los tributos locales aspectos competenciales. **VIII**, (diciembre 1999), 403-406.
- La simplificación del ordenamiento tributario (Desde la perspectiva constitucional). **VIII**, (diciembre 1999), 389-393.
- La Utilidad del Gasto Público y el Sistema de Control en los Gobiernos locales. **X**, (2000), 179-183.
- Más del 80% de los derechos litigiosos los pierde el Fisco en los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario. **I**, (junio 1996), 324-325.
- Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 331-334.
- Palabras pronunciadas por el Rector de la Universidad Católica del Táchira José del Rey Fajardo con ocasión del acto de conferimiento del doctorado Honoris Causa al maestro Salmantino Dr. Eusebio González. 6 de diciembre de 1999. **VIII**, (diciembre 1999), 409-411.
- PANIANGUA SOTO, F.: Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y

- análisis de sus efectos económicos y urbanísticos. **V**, (junio 1998), 193-197.
- Pérez de Ayala, José L.: Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español. **III**, (julio 1997), 298-300.
  - Peris García, Purificación: La Comprobación de valores y las garantías jurídicas del contribuyente. **III**, (julio 1997), 301-304.
  - Programación de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 323-323.
  - Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria de Juan López Martínez. **I**, (junio 1996), 327-330.
  - Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, **XIV**, (septiembre 2004), 369-376.
  - Revistas Tributarias, Revistas en canje, Intercambio Académico, Repr. Acad. en España, Red Temática. **III**, (julio 1997), 289-293.
  - Semblanzas: Eusebio González García. **IV**, (diciembre 1997), 199-209.
  - Semblanzas: Ilse van der Velde Hedderich. **V**, (junio 1998), 205-206.
  - Seminario permanente de investigación en Ciencias Fiscales. **IV**, (diciembre 1997), 197-197.
  - Tasas de interés promedio de los seis principales Bancos Comerciales en Venezuela, (excluidas tasas preferenciales). **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
  - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIII**, (junio 1997 a junio 2004), 258.
  - Tasas de interés Promedio de los seis principales Bancos Comerciales. **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
  - Tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIV**, de junio 1997 a diciembre 2004, 383-383.
  - Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.
  - Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
  - Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
  - XXIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
  - XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
  - XIXª Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 379-379.
  - XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 198-198.
  - IV Jornada venezolana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 197-198.
  - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), enero 1997 a junio 2005. **XV**, (2005), 331-331.
  - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XV**, (2001), enero a junio 2005, 331-331.
  - Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XV**, de enero 1997 a junio 2005, 331-331.
  - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XV**, de enero 1997 a junio 2004, 332-332.

- Valor de la Unidad Tributaria. **XV**, de (2005), 332-332.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), julio 1997 a diciembre 2005. **XVI**, (2005), 347-347.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XVI**, (2001), julio a diciembre 2005, 347-347.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XVI**, de enero 1997 a diciembre 2005, 347-347.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XVI**, de junio 1997 a diciembre 2005, 348-348.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XVI**, de (2005), 348-348.
- González García, Eusebio . La enseñanza del derecho tributario. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. **XIX**, (2010), 393-405.
- Del Rey Fajardo, José. Honoris Causa al Maestro salmantino Dr. Eusebio González García. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela, 6 de diciembre de 1999. **XIX**, (2010), 405-407.
- Publicado en el Boletín Informativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Año VII Número 136 del 11 de diciembre de 2008. In memoriam - Eusebio González García (1942-2008). **XIX**, (2010), 408-411.
- Resoluciones. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias, Colombia, 2010. **XIX**, (2010), 411-417.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional París 2011 11 al 16 de septiembre de 2011. Welcome to IFA Paris 2011! **XIX**, (2010), 417-417.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XIX**, (2010), 418-418.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Boston 2012. 30 de septiembre al 04 de octubre de 2012. Welcome to IFA Boston 2012. **XX**, (2011), 205-205.
- Boston 2012 Congress Scientific Program. Scientific Program. **XX**, (2011), 205-209.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 210-210.
- Evolución de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 211-211.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Copenhagen 2013. 25 al 30 de agosto 2013. Welcome to IFA Copenhagen 2013. **XXI**, (2011), 168-168.
- Copenhagen 2013 Congress Scientific Program. Main Subjects. **XXI**, (2011), 168-168.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
- Evolución de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Mumbai 2014 12 al 17 octubre 2014. **XXII**, (2013), 238-238.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XXII**, (2013), 240-240.

## **Normas para la presentación de artículos a ser publicados en la Revista Tribútum**

1. El material presentado debe ser inédito, entendiéndose que el mismo no ha sido publicado ni sometido para publicación en otro medio de divulgación. El Consejo Editorial se reserva el derecho de publicar de manera excepcional artículos que ya han sido publicados.
2. Los artículos deben estar redactados en programas editores que funcionen en ambiente Windows™ 3.0 o superiores. Los gráficos o imágenes que contenga el artículo deben estar especificados con los formatos o extensiones en que se hicieron (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, y otros), asimismo, las ilustraciones deben estar numeradas y a continuación del texto (no se aceptarán las que se encuentren al final del artículo). Las revistas podrán decidir no incluirlas, previa comunicación al autor o autores, si éstas no llenan los requisitos técnicos para su reproducción.
3. El texto del artículo debe redactarse tomando en cuenta los siguientes parámetros:
  - 3.1. La primera página debe contener:
    - a. Título del artículo
    - b. Nombre del autor o autores
    - c. Título académico y afiliación institucional
    - d. Dirección del autor y correo electrónico
    - e. Síntesis curricular no mayor a diez (10) líneas
  - 3.2. La segunda página debe contener un resumen no mayor de ciento cuarenta (140) palabras, concentrándose en los objetivos, métodos de estudio, resultados y conclusiones. Al final del mismo se deben incluir las palabras claves en un número no mayor a cinco (5).
    - a. El resumen y las palabras claves deben venir redactadas en español e inglés
    - b. Se podrán aceptar artículos redactados en inglés, francés u otros idiomas sólo en casos especiales, debiendo contener las palabras claves en español e inglés.
  - 3.3. El texto del artículo debe estructurarse en secciones debidamente identificadas, siendo la primera la introducción (o reseña de los conocimientos existentes, limitada estrictamente al tema tratado en el artículo). Las secciones deben identificarse sólo con números arábigos. Cada artículo antes de la primera sección o sección introductoria, debe tener un sumario en el que se enumeren los temas que se van a desarrollar (las secciones en las cuales fue dividido el trabajo).
  - 3.4. Si parte del material trabajado (textos, gráficos e imágenes utilizados) no son originales del autor o de los autores, es necesario que los mismos estén acompañados del correspondiente permiso del autor (o de los autores) y el editor donde fueron publicados originalmente, en su defecto, se debe indicar la fuente de donde fueron tomados.
  - 3.5. En las referencias bibliográficas se debe utilizar el sistema de cita formal, haciendo la correspondiente referencia en las notas a pie de página, las cuales deben ser enumeradas en números arábigos, siguiendo un orden correlativo. Las citas, en las notas al pie de página, se harán siguiendo los siguientes ejemplos; según se trate de:

**A. Libros**

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: “Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán”. *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

**B. Cita sucesiva del mismo libro**

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

**C. Obras colectivas**

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

**D. Revistas**

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

**E. Cita sucesiva del mismo artículo**

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

**F. Citas de jurisprudencia**

Orden de citar: Tribunal, N° y fecha de la sentencia, partes y fuentes de publicación. Ejemplo:

Corte Superior del Distrito Federal, N° ..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

**G. Citas de testimonios verbales y entrevistas**

Se indicará el nombre de la persona que proporciona la información, la forma como se obtuvo y la fecha. Por ejemplo:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

Esta información puede suministrarse siempre que lo autorice quien proporciona la información<sup>1</sup>.

**H. Citas de páginas web**

Si la cita es de carácter general se coloca el *home page* y si es de carácter especial se debe colocar en primer lugar, la dirección del *link* (sub-página) y en segundo lugar la dirección donde aparece alojada la información, *home page*. Debe indicarse también la fecha de la consulta, entre corchetes mostrando en primer lugar el año, luego el mes y finalmente la fecha, pues las páginas web cambian, a menudo de contenido, o, incluso, desaparecen. Ejemplos:

<sup>1</sup> UPEL: Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales. Caracas. FEDEUPEL. 2003, p. 91.

- a. Cita de carácter general:  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 2008, Noviembre 27].
- b. Cita de carácter especial:
  - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 2008, Noviembre 27].
  - Haydée Barrios: El Domicilio  
<http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 200, Noviembre 27].
4. Los artículos deben tener una extensión no mayor de cuarenta (40) cuartillas o páginas, escritas a espacio y medio y con un margen izquierdo de cuatro (4) centímetros. Tipo de letra: Times New Roman 12.
5. Los artículos pueden ser remitidos remitir en un archivo adjunto, a la dirección electrónica: del director de la revista correspondiente:
  - Revista *Tributum*: Director: Profesor Jesús Manuel Oliveros  
[joliveros@ucat.edu.ve](mailto:joliveros@ucat.edu.ve), [joliverosm@gmail.com](mailto:joliverosm@gmail.com)
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página web o en otras páginas de contenido académico o científico.

### **Rules to the introduction of articles to be published on the Revista Tribûtum**

1. The material must be unpublished, understanding it had not been published or presented to be evaluated by other divulging means. The Editorial Board reserves the right to publish articles, in exceptional cases, when they have already been published.
2. Articles must be redacted in editor programs that work in Windows<sup>TM</sup> 3.0 or higher. The graphics or images that present the article must be specified with the formats or extensions where they were made (Excel<sup>TM</sup>, Corel Draw<sup>TM</sup>, jpg, gif, bmp, and others). In the same way, the illustrations must be numbered just after the text (Those illustrations at the end of the article will be not accepted). The journals could decide not to include them, by communication to the author or authors in advance, if them do not fulfill the technical requirements to their publication.
3. The text of the article must be redacted considering the following parameters:
  - 3.1. The first page must have:
    - a. Title of the article
    - b. Author or author's name
    - c. Academic title and institutional affiliation
    - d. Author address and e-mail
    - e. Resume no longer than 10 lines
  - 3.2. The second page must have an abstract no longer than one hundred and forty words (140), focusing on the goals, methodology, results and conclusions. At the end, the key words must be included in a maximum number of five (5).
    - a. The abstract and the key words must be written in Spanish and English.
    - b. Articles in English, French and other languages could be accepted, just in special cases. In all cases they must have the key words in Spanish and English.
  - 3.3. The text article must be structured in clearly identified sections, being the first the introduction (description of the existent knowledge, limited to the subject of the article). The sections must be identified with Roman and Arabic numerals. Each article, before section one or introduction, must have a summary where appear numbered the subjects to be discuss on the paper (sections the article was divided).
  - 3.4. If part of the material (text, graphics, images) is not original of the author or authors, is necessary that this material to be authorized by the original author (or authors) and the editor where were first published, in lack of this, the source where they were taken must be indicated.
  - 3.5. The formal citing system must be used for the bibliographic references, doing the right reference at the foot of the page numbered in Arabic numeral, following a correlative order.

The references in the footnotes will be included according to the following examples:

**A. Books**

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: «Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán». *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

**B. Subsequent quotations of the same book**

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

**C. Collective Works**

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

**D. Journals**

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

**E. Subsequent quotations of the same article**

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

**F. Quotation of jurisprudence:**

Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

**G Quotation of oral testimonies and interviews**

It must include the name of the person providing the information, how it was obtained, and the date:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

This information can be provided only if it is authorized by the provider of the information.

**H. Quotation of web pages**

If a quote refers to an entire website (general citation), should include the reference of the home page. If is a **specific page within a website** (special citation), should include in first place, the link (sub-page) and in second place, the reference of the home page. It should also indicate the date the page was visited. This information should be in listing showing year, month, and day.

<sup>1</sup> UPEL: *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas. FEDEUPEL. 2003, p. 91.

- a. General quotation:  
www.zur2.com.fipa. [Visited: 2008, Noviembre 27].
- b. Special quotation:
  - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.  
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
  - Haydée Barrios: El Domicilio  
<http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.  
www.zur2.com.fipa. [Visited: 200, Noviembre 27].
4. Articles must have a maximum extension of forty (40) pages written in 1.5 space with a left margin of four (4) centimeters. The type letter will be Times New Roman 12.
5. Articles must be sent in an attachment to the e-mail: [albornoz@ucat.edu.ve](mailto:albornoz@ucat.edu.ve), or to the e-mail of the director of the journal:
  - Revista TachireNSE de Derecho: Prof. José Luis Villegas [villegas@ucat.edu.ve](mailto:villegas@ucat.edu.ve)
  - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros [joliveros@ucat.edu.ve](mailto:joliveros@ucat.edu.ve)
  - Revista Paramillo: Prof. Felipe Guerrero [felipeguerrero11@gmail.com](mailto:felipeguerrero11@gmail.com)
  - Revista Derecho y Tecnología: Prof. Mariliana Rico [marilianarico@yahoo.com](mailto:marilianarico@yahoo.com)
6. Authors should sign an authorization (a format will be sent to this purpose) where it is specified the right of the journal, as well as the Universidad Católica del Táchira, to publish the article on this divulging means, without any economic retribution or commitment of the University with the author or authors, understanding the article is a contribution to the divulging of knowledge and technological development, cultural or scientific of the community or the country in the area where it is registered.
7. When articles are sign by more than an author, it would be presumed that all authors have been check and approved the original text sent.
8. The right of change of stylus that is considered convenient is reserved, once the article has been accepted by the Editorial Board for its publication.
9. An Arbitral Committee and an Editorial Board will analyze the articles. The observance of these rules does not guarantee the publication of the article if this is not approved by these instances.
10. The Universidad Católica del Táchira, the editor, and the Editorial Board of the journal, are not responsible of the expressed opinions by the collaborating and the articles.
- 11 The Universidad Católica del Táchira reserves the right to distribute the contents of their journals on its website, or on other pages of academic or scientific content.



**TRIBÛTUM**  
**REVISTA VENEZOLANA DE CIENCIAS TRIBUTARIAS**

<b>Decanato de Investigación y Postgrado</b>	<b>XXII/2013</b>
<p style="text-align: center;">Revista Tributum 2013 de la Universidad Católica del Táchira, la presente edición se terminó de imprimir en el mes de octubre de 2013, en los talleres de Pendiente y su tiraje fue de 200 ejemplares. San Cristóbal - Venezuela</p>	