



ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

LIBRO HOMENAJE
DR. HUMBERTO ROMERO-MUCI



Coordinadores

Luis Cova Arria, Rafael Badell Madrid,
Gabriel Ruan Santos, Juan Cristóbal Carmona Borjas

TOMO II

AVDTI Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

ev editorial jurídica venezolana

Caracas 2023



Academia de Ciencias Políticas y Sociales



Dr. Humberto Romero-Muci



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

LIBRO HOMENAJE AL DOCTOR HUMBERTO ROMERO-MUCI

TOMO II

Coordinadores:

Luís Cova Arria, Rafael Badell Madrid

Gabriel Ruan Santos, Juan Cristóbal Carmona Borjas

AVDT | Asociación Venezolana
de Derecho Tributario
J.02051002-0

Caracas / Venezuela 2023

Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Libro Homenaje al Doctor Humberto Romero-Muci. (Coordinadores) Luís Cova Arria, Rafael Badell Madrid, Gabriel Ruan Santos, Juan Cristóbal Carmona Borjas. Caracas, Venezuela

4 tomos. Total páginas de la obra 2755

Hecho el depósito de Ley

Depósito Legal: DC2023001632

ISBN: Obra completa: 978-980-416-057-8

ISBN: Tomo I: 978-980-416-058-5

QUEDA PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL DE ESTE LIBRO SIN LA AUTORIZACIÓN ESCRITA DE LOS TITULARES DEL COPYRIGHT

© Copyright 2012

ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

Avenida Universidad, Bolsa a San Francisco,

Palacio de las Academias

Caracas 1121-A

Teléfonos: (0212) 482 88 45 - 482 86 34

Fax: (0212) 483 26 74

e-mail: academiadecienciaspoliticas@gmail.com

Página web: www.acienpol.org.ve

Diseño de portada: Evelyn Barboza V.

Diagramación: Mirna Pinto

Impreso en Venezuela

LAS PUBLICACIONES QUE PROPICIA LA ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES SE REALIZAN RESPETANDO EL DERECHO CONSTITUCIONAL A LA LIBRE EXPRESIÓN DEL PENSAMIENTO, PERO DEJA CONSTANCIA EXPRESA DE QUE ESTA ACADEMIA NO SE HACE SOLIDARIA DEL CONTENIDO GENERAL DE LAS OBRAS O TRABAJOS PUBLICADOS, NI DE LAS IDEAS Y OPINIONES QUE EN ELLA SE EMITAN.



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Junta Directiva Período 2022-2023

Presidente:	<i>Julio Rodríguez Berrizbeitia</i>
Primer Vicepresidente:	<i>Luciano Lupini Bianchi</i>
Segundo Vicepresidente:	<i>Rafael Badell Madrid</i>
Secretario:	<i>Cecilia Sosa Gómez</i>
Tesorero:	<i>Gerardo Fernández Villegas</i>
Bibliotecario:	<i>Carlos Ayala Corao</i>

Individuos de Número

Luis Ugalde, S.J.	Guillermo Gorrín Falcón
Margarita Escudero León (<i>e</i>)	James-Otis Rodner
Juan Carlos Pró-Rísquez	Ramón Escovar León
José Muci-Abraham	Román J. Duque Corredor
Enrique Urdaneta Fontiveros	Gabriel Ruan Santos
Alberto Arteaga Sánchez	José Antonio Muci Borjas
Jesús María Casal	César A. Carballo Mena
León Henrique Cottin	Juan C. Carmona Borjas
Allan Randolph Brewer-Carías	Salvador Yannuzzi Rodríguez
Eugenio Hernández-Bretón	Magaly Vásquez González (<i>e</i>)
Carlos Eduardo Acedo Sucre	Héctor Faúndez Ledesma
Luis Cova Arria	Carlos Leáñez Sievert
Humberto Romero-Muci	Luis Guillermo Govea U., h
Ramón Guillermo Avelado	Oscar Hernández Álvarez
Hildegard Rondón de Sansó	Fortunato González Cruz
Henrique Iribarren Monteverde (+)	Luis Napoleón Goizueta H.
Josefina Calcaño de Temeltas (+)	



Academia de Ciencias Políticas y Sociales

MIEMBROS CORRESPONDIENTES EXTRANJEROS

ALEMANIA

Dr. Erik Jayme

ARGENTINA

Dr. Diego Fernández Arroyo

Dr. José Claudio Escribano

Dr. Juan Carlos Cassagne

Dr. Eduardo Sambrizzi

BRASIL

Dra. Claudia Lima Marques

COLOMBIA

Dr. Mauricio Plazas Vega

Dr. Gilberto Álvarez Ramírez

Dr. Augusto Trujillo Muñoz

Dr. Cesáreo Rocha Ochoa

CHILE

Dr. José Luis Cea Egaña

Dr. Claudio Grossman

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Dr. Symeon Symeonides

ESPAÑA

Dr. Rafael Navarro-Valls

Dr. César García Novoa

Dr. Miguel Herrero Miñón

Dr. Santiago Muñoz Machado

FRANCIA

Dr. Pierre Michel Eisemann

ITALIA

Dr. Sandro Schipani

Dr. Natalino Irti

JAPÓN

Dra. Yuko Nishitani

MÉXICO

Dr. Leonel Pereznieta Castro

Dr. Bernardo Fernández del Castillo

Dr. Eduardo Ferrer Mac-Gregor

Dr. Ignacio Luis Melo

PERÚ

Dr. Carlos Soto Coaguila

Dr. Augusto Ferrero

REPÚBLICA DOMINICANA

Dr. Manuel Morales Lama

URUGUAY

Dr. Didier Opertti Badán

COLABORADORES ESPECIALES DE LA ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

ESTADO ANZOÁTEGUI

Prof. José Getulio Salaverría Lander

ESTADO ARAGUA

Dr. Gilberto Guerrero Quintero

Dr. Jorge L. Lozada González

ESTADO BOLÍVAR

Prof. José Carlos Blanco Rodríguez

ESTADO CARABOBO

Dr. Pedro Rondón Haaz

Dr. Aníbal Rueda Rueda

Prof. Edgar Núñez Alcántara

ESTADO LARA

Dr. Jorge Rosell Senhem

ESTADO MÉRIDA

Prof. Egberto Abdón Sánchez Noguera

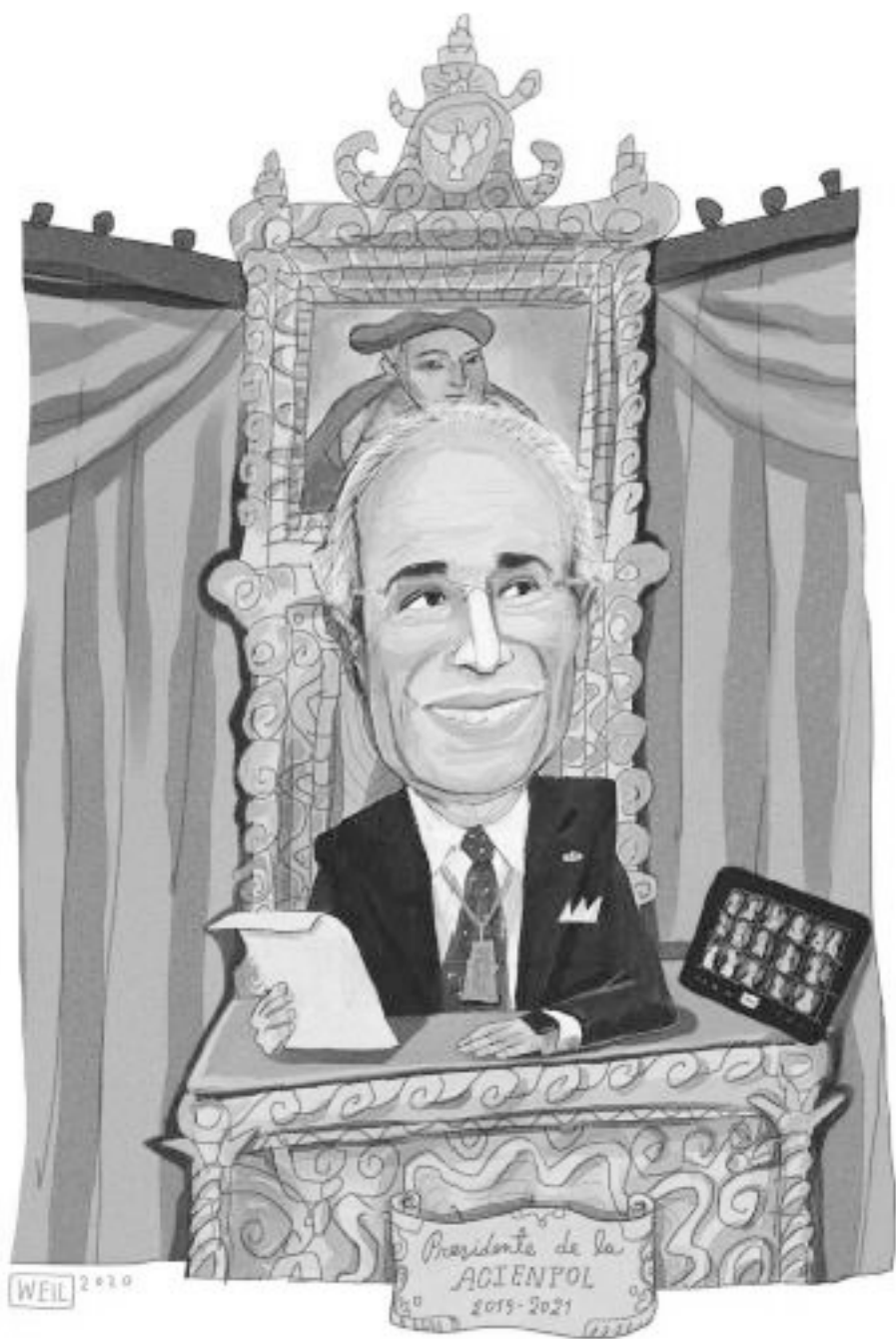
ESTADO TÁCHIRA

Dr. Rodrigo Rivera Morales

ESTADO ZULIA

Dr. Jesús Esparza Bracho

Dra. Ana Elvira Araujo



ÍNDICE

TOMO I

Prólogo

LA PERSONA DESTINATARIA DEL HOMENAJE

Gabriel Ruan Santos..... 25

Presentación

LIBRO HOMENAJE AL DR. HUMBERTO ROMERO-MUCI

Rafael Badell Madrid 39

TEMAS POLÍTICOS – HISTÓRICOS

GLOBALIZACIÓN, INSTITUCIONES Y DEMOCRACIA, UNA ARMONÍA
DIFÍCIL DE LOGRAR EN EL FUTURO IBEROAMERICANO

Julio Rodríguez Berrizbeitia 59

EL “PACTO DE PUNTO FIJO” DE 1958 COMO PUNTO DE PARTIDA PARA
EL ESTABLECIMIENTO Y CONSOLIDACIÓN DEL SISTEMA
DEMOCRÁTICO Y DEL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO
EN VENEZUELA

Allan R. Brewer-Carías 83

ANOTACIONES PARA EL DESCUBRIMIENTO DE LOS ABOGADOS (Y
OTROS ESTUDIANTES DE DERECHO) “INMIGRANTES” ESPAÑOLES
EN VENEZUELA (POR CAUSA DE LA GUERRA CIVIL)

Eugenio Hernández-Bretón 101

REFLEXIONES A PARTIR DE LA EVOLUCIÓN RECIENTE DEL DERECHO VENEZOLANO <i>Ramón Escovar León</i>	133
EL PENSAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO: UNA HISTORIA DE RESISTENCIA INTELLECTUAL <i>Carlos García Soto</i>	149
EL POPULISMO DEL S. XXI: UNA RENOVADA AMENAZA A LA DEMOCRACIA REPRESENTATIVA <i>Alejandro González Valenzuela</i>	163
DEL “MUNICIPIO, RAÍZ HISTÓRICA DE LA REPÚBLICA” A LA COMUNA. DESARRAIGAMIENTO REPUBLICANO <i>Leonardo Luis Palacios Márquez</i>	207

DERECHO ADMINISTRATIVO - REGULATORIO

LA LICENCIA OBLIGATORIA DE LAS PATENTES SOBRE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS VACUNAS <i>Hildegard Rondón de Sansó</i>	259
RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN Y EL COVID-19: ASPECTOS SOBRE SU FUNDAMENTACIÓN Y CONSECUENCIAS <i>Ramsis Ghazzaoui</i>	279
NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CRIPTOACTIVOS Y SU ÁMBITO REGULATORIO EN ESPAÑA Y LATINOAMÉRICA <i>Santiago Rodríguez Senior</i>	307
TRANSFORMACIÓN DIGITAL EN LA INDUSTRIA DEL PETRÓLEO Y GAS <i>Gabriela Rachadell de Delgado y Franco Valentino Di Miele</i> ...	361

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

DEL PETRO-ESTADO AL <i>CRONY</i> SOCIALISMO. INVOLUCIÓN ECONÓMICA DE LA VENEZUELA DEL SIGLO XXI <i>Sary Levy Carciente y Miguel Á. Martínez Meucci</i>	403
---	-----

ÍNDICE

INSTITUCIONES EXTRACTIVAS, PETRÓLEO Y EL COLAPSO DE LA DEMOCRACIA EN VENEZUELA <i>Humberto García Larralde</i>	429
TEMAS SOBRE REESTRUCTURACIÓN DE LA DEUDA EXTERNA <i>Fulvio Italiani Firrito, Carlos Omaña Andueza y Roland Pettersson Stolk</i>	459
EL ESTADO FALLIDO EN VENEZUELA Y LA ANOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO <i>José Ignacio Hernández G.</i>	473
LA DOLARIZACIÓN EN VENEZUELA: SU POSIBLE APLICACIÓN Y DESAFÍOS REGULATORIOS NACIONALES E INTERNACIONALES <i>Ricardo A. Larrazábal Muro</i>	505
INDEXACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. VIABILIDAD JURÍDICA Y ÉTICA <i>Juan Cristóbal Carmona Borjas</i>	521
COMENTARIOS FISCALES SOBRE LA MONEDA FUNCIONAL DÓLAR, MONEDA FUNCIONAL BOLÍVAR, MONEDA DE PRESENTACIÓN EN BOLÍVARES, MONEDA DE PRESENTACIÓN EN DÓLARES <i>Thomy J. Céfalo Y.</i>	585
EL VALOR PROBATORIO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A LOS FINES TRIBUTARIOS <i>Luis Fraga-Pittaluga</i>	605

TOMO II

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (CONTINUACIÓN)

APROXIMACIÓN A LA TEORÍA ANALÍTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO <i>Eduardo Meier García</i>	695
LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS <i>José Andrés Octavio L.</i>	723

LA INMUNIDAD FISCAL INTERGUBERNAMENTAL Y SU RECEPCIÓN EN EL DERECHO VENEZOLANO. ALGUNAS CONSIDERACIONES <i>Carlos E. Weffe H.</i>	759
PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. PATOLOGÍAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO. ANÁLISIS DE LAS ALTERACIONES SISTÉMICAS DE LA TRIBUTACIÓN VENEZOLANA A TRAVÉS DE LAS CONSTANTES VIOLACIONES AL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD TRIBUTARIA MEDIANTE EL ESTABLECIMIENTO DE HECHOS Y BASES IMPONIBLES TOTALMENTE DIVORCIADAS DE LAS REGLAS QUE IMPONE LA CORRECTA APLICACIÓN DE ESTE PRINCIPIO <i>José Rafael Belisario Rincón</i>	825
LA UTÓPICA <i>TRIBUTACIÓN TRANSHUMANA</i> . ¿EXISTE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS ROBOTS? <i>Burt S. Hevia O.</i>	875
SITUACIÓN PRESENTE DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN PERÚ Y VENEZUELA. PERSPECTIVAS A FUTURO <i>Carlos Enrique Paredes</i>	897
LAS CLÁUSULAS DE <i>TAX SPARING</i> COMO MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO <i>Betty Andrade Rodríguez</i>	967
TRATAMIENTO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS APORTES A TÍTULO DE PRIMA EN EMISIÓN DE ACCIONES EN LOS AUMENTOS DE CAPITAL (APUNTES PARA UNA REDEFINICIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA) <i>Juan C. Castillo Carvajal</i>	1023
SOBRE LOS INTANGIBLES Y SU TRATAMIENTO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA <i>Isabella Pecchio Brillembourg</i>	1035
EL CONCEPTO DE TERRITORIALIDAD EN EL METAVERSO: ¿ACASO UN PUNTO DE ENCUENTRO ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO? <i>Víctor Hugo Guerra Hernández</i>	1073

ÍNDICE

EL FEDERALISMO COOPERATIVO EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL VENEZOLANO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y DE DERECHO COMPARADO <i>Ronald Evans Márquez</i>	1097
ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE LA SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA DEL TSJ QUE RECONOCE LA COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS PARA GRAVAR LOS SERVICIOS DE MEJORAMIENTO EN LA EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS <i>Cecilia Sosa Gómez</i>	1125
LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A PROPÓSITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. UNA VISIÓN HERMENÉUTICA ALTERNATIVA <i>Pier Paolo Pasceri Scaramuzza</i>	1141
BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y PAGO DE SERVICIOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA Y EN EL DERECHO COMPARADO <i>Jorge Luis Lozada González</i>	1189
BASE IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESTABLECIDA EN LA LOCTI, UN CASO DE INCONGRUENCIA E INJUSTA IMPOSICIÓN <i>Elvira Dupouy Mendoza</i>	1221
FALSEAMIENTO DETERMINATIVO Y DESCONFIGURACIÓN DEL TRIBUTO. EL CASO DE LA PROVIDENCIA N° 015-047/2021 DEL FONACIT Y LA REFORMA DE LA LOCTI/2022 <i>Serviliano Abache Carvajal</i>	1257
LA INCIDENCIA TRIBUTARIA DE LA REGULACIÓN PRUDENCIAL BANCARIA. CASO DE ESTUDIO: LAS NORMAS PRUDENCIALES SOBRE LA APLICACIÓN DE LA REVALUACIÓN DE ACTIVOS EN LAS INSTITUCIONES BANCARIAS <i>Ignacio Julio Andrade Cifuentes</i>	1301

TOMO III

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (FIN)

EL COBRO EJECUTIVO TRIBUTARIO EN EL ÁMBITO ELECTRÓNICO <i>Rodrigo Rivera Morales</i>	1389
LA NEGACIÓN DE TUTELA CAUTELAR DE AMPARO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA VENEZOLANA. BREVE ANÁLISIS DE RACIONALIDAD JURÍDICA <i>Xabier Escalante Elguezabal</i>	1409
UN ENSAYO SOBRE LA INTERPRETACIÓN COMO MEDIO PARA DESECHAR FICCIONES Y FALSAS PRESUNCIONES EN LAS NORMAS DE DERECHO SUSTANTIVO TRIBUTARIO <i>Juan Esteban Korody Tagliaferro</i>	1429
SIGNIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE GENERAL ACEPTACIÓN EN VENEZUELA <i>José Rafael Bermúdez</i>	1475
OPINIONES SOBRE POSICIONES INCIERTAS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VENEZOLANO A FINES DE SU CONTABILIZACIÓN <i>José Manuel Valecillos</i>	1515

DERECHO INTERNACIONAL

ASPECTOS PROCESALES DEL CASO 171 DE LA CORTE INTERNACIONAL DE JUSTICIA: GUYANA CONTRA VENEZUELA <i>Rafael Badell Madrid</i>	1549
EL DERECHO-GARANTÍA AL <i>NON BIS IN IDEM</i> Ó <i>NE BIS IN IDEM</i> BAJO EL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS <i>Carlos Ayala Corao</i>	1749

ÍNDICE

<i>RES JUDICATA</i> Y UN LAUDO MAL DICTADO. EL CASO GUYANA C. VENEZUELA <i>Héctor Faúndez Ledesma</i>	1783
EL ACCESO A LA JUSTICIA ANTE EL SISTEMA DE PROTECCIÓN DE DERECHOS HUMANOS REGIONAL POR PARTE DE LAS VÍCTIMAS DE VIOLENCIA SEXUAL: ÁFRICA Y AMÉRICA LATINA EN UN BREVE ACERCAMIENTO <i>Thairi Moya Sánchez</i>	1831
DERECHO CIVIL	
LA IMPOSIBILIDAD Y LA DIFICULTAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONTRACTUALES <i>Carlos Eduardo Acedo Sucre</i>	1859
LOS ENTRESIJOS DEL PAGO DE PRESTACIONES EN MONEDA EXTRANJERA <i>Biba Arciniegas Mata y Enrico Giganti Castro</i>	1911
RESPONSABILIDAD DEL DEUDOR POR SUS AUXILIARES <i>Enrique Urdaneta Fontiveros</i>	1927
CORRUPCIÓN Y CONTRATOS EN VENEZUELA <i>Claudia Madrid Martínez</i>	1969
CRÍTICA AL CONCEPTO DE CAUSA EN EL DERECHO VENEZOLANO, UN ANÁLISIS COMPARATIVO CON LA DOCTRINA ANGLOSAJONA DE LA CONSIDERACIÓN <i>Andrés Gzásó</i>	2003
LA DOLARIZACIÓN DE LA ECONOMÍA Y LOS MECANISMOS DE AJUSTE DEL VALOR DE LAS OBLIGACIONES A LA LUZ DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN VENEZUELA <i>Fred Aarons P.</i>	2029
ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA N° 0652 DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SOBRE LAS CAPITULACIONES MATRIMONIALES <i>Aura Janesky Lehmann González</i>	2059

CAPITULACIONES MATRIMONIALES: AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD <i>Dubraska Galarraga Ponce</i>	2093
LA RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS ROBOTS CON INTELIGENCIA ARTIFICIAL <i>Blas Rivas Alejandro y Blas Rivas Santos</i>	2117

TOMO IV

DERECHO MERCANTIL

EL LEVANTAMIENTO DEL VELO CORPORATIVO DE LAS EMPRESAS DEL ESTADO. REFLEXIONES SOBRE LA ANUNCIADA PRIVATIZACIÓN PARCIAL DE DIVERSAS EMPRESAS DEL ESTADO A LA LUZ DE LA LEY ORGÁNICA DE CREACIÓN DE LA COMISIÓN CENTRAL DE PLANIFICACIÓN <i>José Antonio Muci Borjas</i>	2167
LA FRACCIÓN DE LA ACCIÓN DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS <i>José Getulio Salaverría Lander y Salvador R. Yannuzzi Rodríguez</i>	2177
LAS RECONVERSIONES. EFECTOS EN EL VALOR DEL CAPITAL Y DE LAS ACCIONES DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS. POSIBLES MEDIDAS Y CONSECUENCIAS <i>Inés Parra W.</i>	2209
LA CLÁUSULA DE <i>RECALL</i> EN LOS CONTRATOS DE SUMINISTRO Y DISTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DE PRODUCTOS <i>Alejandro Silva Ortiz</i>	2237
OBSTRUCCIONISMO DE LOS ACCIONISTAS MINORITARIOS EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL CERRADO. SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO VENEZOLANO. ALGUNAS SOLUCIONES DEL DERECHO COMPARADO <i>Geraldine D'Empaire De Sosa y Arnoldo José Troconis Herrera</i>	2257

ÍNDICE

CARACTERÍSTICAS DE OPERACIONES DE FUSIONES Y ADQUISICIONES EN VENEZUELA ENTRE 2014 Y 2020 <i>Fulvio Italiani y Giancarlo Carrazza</i>	2291
--	------

DERECHO PROCESAL - ARBITRAJE

SITUACIÓN ACTUAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DE VENEZUELA <i>Pedro Rafael Rondón Haaz</i>	2301
---	------

ASPECTOS PROCESALES EN UNA OBRA INÉDITA DE HUMBERTO CUENCA. ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA PROBATORIA Y ESPECÍFICAMENTE A LA EXHIBICIÓN DE COSAS, PERSONAS E INSTRUMENTOS EN EL PROCESO CIVIL <i>Edgar Darío Núñez Alcántara</i>	2329
---	------

JUSTICIA TELEMÁTICA. PRINCIPIO Y FIN DE LA JUSTICIA VIRTUAL EN VENEZUELA <i>Álvaro Badell Madrid</i>	2373
---	------

¿DEFENSOR <i>AD LITEM</i> EN EL ARBITRAJE? <i>Pedro Alberto Perera Riera</i>	2409
---	------

EL ESTÁNDAR DEL TRATO JUSTO Y EQUITATIVO COMO GARANTÍA DEL RESPETO AL ESTADO DE DERECHO EN EL DERECHO INTERNACIONAL DE INVERSIONES <i>José Gregorio Torrealba R.</i>	2419
---	------

LA EJECUCIÓN DEL ACUERDO DE TRANSACCIÓN EN LA MEDIACIÓN INTERNACIONAL; LA CONVENCION DE SINGAPUR <i>James Otis Rodner S.</i>	2445
---	------

DERECHO CONSTITUCIONAL

LA JURISDICCION CONSTITUCIONAL Y LA TRANSICION A LA DEMOCRACIA <i>Jesús María Casal</i>	2471
--	------

LA CLÁUSULA DEL ESTADO DE DERECHO A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999 <i>Margarita Escudero León</i>	2515
LA IMPOSICIÓN POR VÍAS DE HECHO DE UN INCONSTITUCIONAL MODELO DE ECONOMÍA SOCIALISTA EN VENEZUELA <i>María Amparo Grau</i>	2551
EL ABUSO DE LA HABILITACIÓN LEGISLATIVA PRESIDENCIAL COMO HERRAMIENTA ABSOLUTISTA <i>Juan M. Raffalli A.</i>	2571

DERECHO LABORAL

SISTEMA NORMATIVO DE LA OIT Y DERECHO LABORAL IBEROAMERICANO <i>Humberto Villasmil Prieto y César Augusto Carballo Mena</i>	2601
LOS TRABAJADORES DE DIRECCIÓN <i>Victorino Márquez Ferrer</i>	2643

TEMAS VARIOS

LA UNIFORMIDAD DEL DERECHO MARÍTIMO. LA LABOR REALIZADA POR EL COMITÉ MARÍTIMO INTERNACIONAL (CMI), EL INSTITUTO IBEROAMERICANO DE DERECHO MARÍTIMO (IIDM) Y LA ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO MARÍTIMO (AVDM) (CMV) <i>Luis Cova Arria</i>	2683
LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA COMO ELEMENTO DE LA PRÁCTICA JURÍDICA <i>Andrés Felipe Guevara Basurco</i>	2701
ALCANCE Y CONTENIDO ESENCIAL DE LOS DERECHOS CULTURALES. LOS DERECHOS HUMANOS CULTURALES Y SU INTERDEPENDENCIA <i>Alberto Blanco-Uribe Quintero</i>	2713

**DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO
(Continuación)**

APROXIMACIÓN A LA TEORÍA ANALÍTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO

SUMARIO

Presentación: Los Juristas Del Error. 1. Asamblea constituyentes o brazo legislador paralelo. 2. Consistencia, plenitud e independencia del ordenamiento jurídico venezolano. 3. La solución útil y los niveles del discurso jurídico. 4. La (des)obediencia al derecho tributario: las “normas” extremadamente injustas no son derecho. 5. Consecuencias y elecciones recomendadas. Control de convencionalidad de las leyes constitucionales y decretos constituyentes. Pago bajo protesto. Prueba anticipada. Referencias bibliográficas.

*Eduardo Meier García**

Presentación: Los juristas del error

Estas son unas breves notas sobre uno de los tantos temas que he abordado en la práctica con el homenajead; siempre intentando revisitarse la lógica de las normas y del sistema de fuentes, buscando soluciones útiles para sortear las distorsiones que han introducido diversos operadores jurídicos en el ordenamiento venezolano, como es el caso del poder constituyente con sus “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes”, que hacen del sistema jurídico una contradicción en sí mismo.

Humberto Romero-Muci además fue mi profesor de *Teoría general del tributo* entre 1995-96 en la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Recuerdo que se presentaba en los salones de clase con un ejemplar del *Curso de Derecho Tributario* de José Luis Pérez de Ayala y Eusebio Gonzalez. No es casualidad que en enero de 1998 asistí a la monumental Universidad de Salamanca. Un mes completo tuve el privilegio de escuchar al profesor González referirse a Hensel, A.D. Giannini, Griziotti, Berliri, Ranelletti y Jarach, y con ellos, describir la autonomía calificadora del Derecho

* Abogado por la Universidad Central de Venezuela (1995). Doctor por la Universidad Carlos III de Madrid del Programa Oficial de Estudios Avanzados en Derechos Humanos (2013). Ha sido profesor de seminarios del Doctorado en Ciencias, Mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela. emeier@dra.com.ve

Tributario y la relación tributaria como relación de derecho y no de poder, una relación obligacional que en nuestro país también fue deformada con fines recaudatorios.

Precisamente, el profesor González en sus elocuentes clases se refería al principio de legalidad tributaria señalando que sólo mediante ley pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales, esto es, “mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley)”¹.

Así, cualquier otra expresión normativa que no esté legítimamente constituida no sería jurídica. En otras palabras, toda voluntad soberana como expresión del principio de consentimiento o autoimposición, tiene un cause formal, una forma solemne establecida previamente en el ordenamiento jurídico, concretamente en la Constitución, **norma sobre la producción de normas válidas** y en las normas orgánicas y codificadoras².

Hace 20 años escribíamos –premonitoriamente- que el sistema tributario no puede limitarse a la simple yuxtaposición de tributos, que estos deben formar parte de un todo ordenado hacia un fin. De ahí que el sistema sea una idea más amplia, una visión coherente, racional y sobre todo transparente de los fines que persigue, de manera que el ordenamiento tributario transmita, sin saltos abruptos, a sus destinatarios lo más clara y congruentemente posible los objetivos generales, las obligaciones que imponen, especialmente las garantías y derechos de defensa que

¹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pp. 33, 34 y 51.

² Artículo 2º del Código Orgánico Tributario: Constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales.
5. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Parágrafo Primero. Los contratos de estabilidad jurídica a los que se refiere el numeral 4 de este artículo deberán contar con la opinión favorable de la Administración Tributaria respectiva, y entrarán en vigencia una vez aprobados por el órgano legislativo correspondiente.

Parágrafo Segundo. A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legisladores.

otorga, que esto implica la comprensión del principio de legalidad articulado necesariamente a la seguridad jurídica y éstos a su vez conectados con el principio de separación de poderes y funciones de los poderes públicos, porque de la íntima conexión de estos principios, del perfecto funcionamiento de este *trípode garantista* depende el Estado de Derecho, la subsistencia y legitimación democrática de todos los poderes del Estado, especialmente de la legitimidad de los tributos, de estos sacrificios patrimoniales que solo pueden exigirse por ley (*principio de legalidad*) y no cualquier ley sino aquella que emana formalmente del órgano representativo de voluntad popular o soberana tras un procedimiento en el que se cumplen con el principio de respeto a las minorías, con la publicidad, el consenso y la contradicción, el debate público, la deliberación y la negociación, esto es, en cumplimiento del principio de separación de los poderes públicos y auto imposición o consentimiento de los tributos por los destinatarios.³

De modo que, si la autoridad no se apoya en la razón, sino en la voluntad o la fuerza, en los poderes salvajes, pierde juridicidad, deja de ser legítima. Es cuando se hace imprescindible comprender las ideas centrales de la *teoría general del tributo* y más allá, el manejo adecuado de la *teoría analítica del derecho*, un acervo indispensable para cualquier jurista, una herramienta fundamental para que los abogados comprometidos con el Derecho puedan darle sentido a su práctica, especialmente frente a instituciones y normas abiertamente ilegítimas e injustas.

Porque el problema del Derecho en Venezuela no es, como en otros ordenamientos, un problema de identificación y justificación de la norma aplicable. No es un asunto de indeterminación semántica o vaguedad del lenguaje o de lagunas normativas, que se pueda solucionar aplicando los criterios para la resolución de antinomias (*lex posterior, lex superior, lex specialis*, entre otros), o mediante el empleo de argumentos analógicos o de la ponderación.

En Venezuela los criterios de jerarquía, temporalidad y especialidad no funcionan, porque el Derecho se ha trastocado en cuanto estructura normativa que ordena, permite o prohíbe los comportamientos de todos los individuos y de los órganos del poder público. El Derecho ha perdido su condición de “institución” (conjunto de procesos y normas)⁴. El Derecho se ha desquiciado, desestructurado y desinstitucionalizado como método, como procedimiento y como institución.

Esta desinstitucionalización tributaria, ha sido denunciada por Romero-Muci, señalando que “se ha hecho especialmente evidente con la degradación de la

³ Eduardo Meier García, “Reflexiones sobre el sistema tributario y el principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1999”, en *Revista de Derecho Corporativo*, Vol. 2, Nº 1, Universidad Metropolitana, Caracas, 2002, p. 77.

⁴ G. Peces-Barba, E. Fernández, y R. de Asís, *Curso de Teoría del Derecho*, con la colaboración de M^a José Fariñas, Ángel Llamas, Javier Ansuátegui, Jesús P. Rodríguez y José M^a Sauca, 2^a edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 39.

reserva legal tributaria, garantía esencial a la creación y modificación de los tributos. El principio fundacional según el cual “no hay tributación, sin representación”, ha sido ilegítimamente desaplicado...”⁵

Sin embargo, este problema del ordenamiento jurídico, y sus posibles soluciones, no ha recibido la atención que merece, a pesar de ser fuente inagotable de inseguridad, injusticia y discriminación.

Mejía Betancourt, que caracteriza al país como un Estado “fallido”, señala que el mismo tiene extraordinarias y graves consecuencias... para el Derecho tributario regulador de la obligación tributaria... que se ha quedado sin efectividad real. Pues al ser un producto normativo derivado directamente de una Constitución que ha perdido su efectiva vigencia, todo su contenido normativo material y formal es inaplicable.”⁶

Mientras que Leonardo Palacios considera que la concreción del «Estado fallido y forajido venezolano» tiene su origen en la tributación sin representación, es el poder ilimitado que lleva implícito el poder de demolición de las bases conceptuales, es la violencia de gestión sin legitimación de origen o de ejercicio”⁷.

Luis Fraga es uno de los pocos autores que abordan el tema más allá del diagnóstico. No obstante, como veremos, es de la tesis de la *obediencia al derecho* al señalar que en “...nuestro ordenamiento jurídico los actos del Poder Público disfrutan de una presunción innominada de legitimidad, mientras la señalada inconstitucionalidad no sea declarada por el tribunal competente..., dichas leyes seguirán siendo obligatorias”.⁸

Más que respuestas, en este texto el lector encontrará preguntas. Las interrogantes que comúnmente solemos hacernos quienes comprendemos la

⁵ Humberto Romero-Muci, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, “, en Leonardo Palacios Márquez y Serviliano Abache Carvajal (Coords.), *Derecho Tributario Contemporáneo Libro Homenaje a los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019, pp. 48-85.

⁶ José Amando Mejía Betancourt, “El Sistema Tributario Venezolano ante un Estado Fallido”, en Leonardo Palacios Márquez y Serviliano Abache Carvajal (Coords.), *Libro Homenaje a Los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019, p. 427.

⁷ Leonardo Palacios Márquez, “Democracia, libertad, propiedad y tributación”, en Leonardo Palacios Márquez y Serviliano Abache Carvajal (Coords.), *Libro Homenaje a Los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019, p. 254.

⁸ Luis Fraga-Pittaluga, *La reforma del Código Orgánico Tributario de 2020. Análisis Crítico*, Caracas, 2021, consultado en: <https://linktr.ee/fragapittaluga>

importancia de tomarse el derecho en serio. En fin, quienes tratamos de pensar y presentar el Derecho como método democrático, el derecho público y en general *el Derecho como técnica jurídica de la libertad y de la igualdad*, planteamos la necesidad de un *marco jurídico estable, de tomarse el derecho constitucional en serio y respetar las reglas de juego*, comenzando por la rigidez y la supremacía constitucionales.

Examinaremos si esas “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes”, pueden gozar de presunción de legitimidad, cuando lo cierto es que *no existían en el sistema de fuentes* del ordenamiento jurídico al momento de ser dictados, por una Asamblea Constituyente fraudulenta *ab initio*, carente de legitimidad de origen, cuya convocatoria ni siquiera fue objeto de referéndum, por tanto, no gozó de representatividad y legitimidad de la voluntad popular; falencia que puede predicarse también de las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes”, que son el producto además de una Asamblea Constituyente que no cumplió con su única misión de redactar una nueva Constitución, que eventualmente transformara el Estado y creara un nuevo ordenamiento jurídico (Artículo 347 constitucional).

¿Por qué aceptamos las “leyes constitucionales” y los “decretos constituyentes”? que son en todo caso “fuentes” *extra ordinem* y como señala Josep Aguiló una fuente que se sitúa fuera de los criterios de validez de un orden jurídico, lo que «constituye una contradicción en sus propios términos»⁹ y lo corrobora Alf Ross, «[t]odo derecho surge de manera sistemática, pues, ...no es posible identificar nada como derecho en oposición al sistema o fuera del mismo. Por ello, en sentido estricto un derecho surgido extrasistemáticamente supone una *contradictio in adjecto*»¹⁰.

Lamentablemente para la vida del derecho que, es decir, la vida humana en sociedad, son “las acciones de identificación del derecho por parte de los juristas y las creencias y actitudes recíprocas asociadas a ellas las que generan la regla de reconocimiento y, a través de ella, contribuyen a la existencia del derecho de una sociedad”¹¹.

Por tal motivo, los abogados -y en menor medida los contadores públicos- debemos hacer *mea culpa* porque hemos convalidado las “leyes constitucionales” y los “decretos constituyentes”, así como lo hicimos con “la definición y regulación de los *sujetos pasivos, calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria*, que corresponde a una técnica de máxima

⁹ J. Aguiló Regla, *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*, Ariel, Barcelona, 2000, p. 43.

¹⁰ A. Ross, *Teoría de las Fuentes del Derecho. Una contribución a la teoría del derecho positivo sobre la base de investigaciones histórico-dogmáticas*, 1.ª reimp., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007, p. 380.

¹¹ Josep Vilajosana, *Identificación y justificación del derecho*, Filosofía y Derecho, Marcial Pons, Madrid, 2007, pp.172 y 60.

discrecionalidad (y arbitrariedad), que riñe con la legalidad estricta que exige la base enunciativa derivada de los artículos 3 del COT y 317 de la Constitución.”¹²

Hemos sido los *juristas del error* (y me incluyo, a pesar de mi permanente posición crítica), al aceptar y cumplir con obligaciones y sanciones derivadas de normas sobre las que se cuestiona su existencia, su pertenencia al ordenamiento, su legitimidad de origen. Si la obediencia al derecho es un acto institucional, de conservación de la norma, cómo podemos obedecer normas fraudulentas en su origen, normas que encubren un asalto a uno de los pilares de la institucionalidad democrática como es el principio de legalidad y el sistema de fuentes.

1. Asamblea Constituyente o brazo legislador paralelo

La Asamblea Nacional Constituyente de 2017 fue promovida el 1 de mayo de 2017 mediante el Decreto presidencial N° 2830, que contemplaba la convocatoria y las bases comiciales. No obstante, esa Asamblea Nacional Constituyente de 2017 no presentó, ni discutió el proyecto de Constitución, pero sí asumió facultades “plenipotenciarias” por encima de los demás poderes públicos del Estado, usurpando las funciones del poder legislativo.

En sus 3 años de vigencia, desde el 4 de agosto de 2017 hasta el 18 de diciembre de 2020 se estructuró como un *subterfugio constituyente*, cuyo ilegítimo desempeño la colocó como el *brazo legislador del régimen*, un poder legislativo paralelo, mientras la Asamblea Nacional *-único órgano reconocido como Poder Legislativo válidamente constituido en Venezuela-* fue sistemáticamente boicoteada, usurpada y desarticulada judicialmente mediante una peregrina e inexistente “doctrina del desacato” que solo existe en la mente febril y retardataria de sus artífices delirantes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Ese “poder legislativo paralelo” dictó las denominadas “leyes constitucionales”, como la denominada “Ley Constituyente del Plan de la Patria, Proyecto Nacional Simón Bolívar, Tercer Plan Socialista de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2019-2025” del 3 de abril de 2019, la “Ley Constitucional contra el Odio, por la Convivencia Pacífica y la Tolerancia”, de 8 de diciembre de 2017 o la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” exteriorizado el 2 de julio de 2019, por la Asamblea Nacional Constituyente, que contiene la creación de un pretendido “impuesto a los grandes patrimonios”. El Decreto Constituyente mediante el cual se establece el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la renta para los Sujetos Pasivos Calificados como Especiales, solo por nombrar los que nos han despertado mayor interés.

¹² Cfr. Eduardo Meier, “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en las reformas del ISR”, en *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma, Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 180.

Además, la Asamblea Nacional Constituyente, “más allá de su función de elaborar una nueva Constitución...atribuyéndose un carácter originario y una función supraconstitucional, aunque no fue convocada por el pueblo, dictó actos como los de la creación de una Comisión de la Verdad; estableció la subordinación de los Poderes Públicos; nombró altos funcionarios del Estado, como el Fiscal General de la República; usurpó la función legislativa de la Asamblea Nacional al dictar una “Ley Constitucional que crea la Comisión para la Verdad, la Justicia, la Paz y la Tranquilidad Pública”, y usurpó la función electoral del CNE, al “reprogramar” las elecciones a Gobernadores. Y, Nicolás Maduro, acudió a esta Asamblea para presentar ocho proyectos de Ley en materia económica, como si esta tuviera función legislativa para sancionarlas”¹³.

No es de extrañarse que tengamos un ordenamiento jurídico “desquiciado”, cuando se ha trastocado hasta el sistema de fuentes. En Venezuela el Derecho se convirtió en un instrumento al servicio de la ideología y de fines político-partidistas, incluso con la pretensión de crear un nuevo sistema de fuentes maleable a los contenidos ideológicos deseados, como el caso de la *Ley Constitucional* y el *Decreto constituyente* emanados de una usurpadora Asamblea Constituyente (2017) que no presentó, discutió ni dictó una nueva Constitución -finalidad única de su convocatoria- pero sí reformó el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Aduanas y la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, entre otras cosas. De modo que frente a las garantías jurídicas formales inoperantes, ineficaces o carentes, el operador jurídico debe procurar una solución útil para garantizar que el derecho positivo pueda seguir siendo un sistema de seguridad¹⁴.

Hemos insistido, desde la teoría analítica del derecho, en que la Asamblea Constituyente no tiene facultad (*facultas agendi*) para derogar la Ley de impuesto sobre la renta ni la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, ni para delegar su derogatoria *sine die* en el Ejecutivo Nacional, en la medida en que en propiedad el acto facultativo es un acto del sujeto de derecho (el legislador), y mal puede tener facultad quien no tiene derecho¹⁵.

Además, el Decreto Constituyente no es una ley, ni un acto con fuerza, ni rango, ni valor de ley. El Decreto Constituyente no es una ley ni tiene su mismo rango jerárquico. El *decreto constituyente* tampoco es una norma constitucional ni tiene su mismo rango jerárquico, al contrario, no existe en el sistema de fuentes

¹³ Román J. Duque Corredor, *Ideario Jurídico y Político Social*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Fundación Alberto Adriani, Bloque Constitucional de Venezuela, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2022, p. 70.

¹⁴ Cfr. Eduardo Meier García, “Teratologías tributarias y otras antinomias constitucionales”, *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, pp. 105-134.

¹⁵ *Ídem*.

del ordenamiento jurídico venezolano. Es una invención, una auténtica desviación de poder de la ya de por sí ilegítima Asamblea Constituyente para legislar en usurpación de las funciones del Poder Legislativo¹⁶.

La *ilegitimidad es de origen* porque la Asamblea Constituyente se instauró en ausencia absoluta del voto universal, directo, secreto y libre del pueblo venezolano. Jamás se hizo un referendo consultivo para que los ciudadanos decidieran sobre la convocatoria, como lo exigía la vigente Constitución de 1999.¹⁷ Esa *ilegitimidad de origen* es extensible a los Decretos constituyentes y leyes constitucionales, elemento que debe predicarse frente a la *tesis de la presunción innominada de legitimidad* (Fraga), siempre -como ya adelantamos- en procura de una solución útil para garantizar que el derecho positivo pueda seguir siendo un sistema de seguridad.

La *ilegitimidad es de ejercicio*, porque en el supuesto negado de la legitimidad de origen, la Asamblea Constituyente estaría facultada para redactar una nueva Constitución y no para usurpar las funciones del poder legislativo y demás poderes constituidos. En ese interregno la Constitución de 1999 no pierde su validez y eficacia, no pierde su vigencia, ni puede ser reformada o preterida por Decretos constituyentes o Leyes Constituyentes o constitucionales, que no existen en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico venezolano¹⁸.

Como señala la doctrina “el poder constituyente constituido por la Constitución es una criatura de ésta”, como lo son en nuestro país los otros poderes, esto es, el legislativo, el ejecutivo, el judicial, el electoral y el ciudadano, reafirmandose en lo que los teóricos del Derecho Constitucional llaman “poder constituyente derivado” que contraponen al “poder constituyente originario”. Este último “no designa a una criatura de la Constitución, sino al creador de ella, o bien al ilimitado conjunto de competencias supremas ejercidas al crearla”¹⁹.

Sobre los límites de la Asamblea Constituyente, de manera similar a lo establecido por las Bases Comiciales en 1999 –aprobadas en referendo-, se dispone que tendrá como límites materiales y formales: los valores y principios de nuestra historia republicana, el cumplimiento de los tratados internacionales, acuerdos y compromisos válidamente suscritos por la República, el carácter progresivo de los derechos fundamentales y las garantías democráticas, dentro del más absoluto respeto de los compromisos asumidos (Base Décimo Primera).

¹⁶ *Ídem.*

¹⁷ *Ídem.*

¹⁸ *Ídem.*

¹⁹ Genaro R. Carrió, *Sobre los límites del lenguaje normativo*, 1ra. reimpresión, Colección Filosofía y Derecho, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2001.

En este sentido, el poder constituyente convocado en 2017, sus Bases Comiciales impuestas por decreto presidencial, luego adoptadas por el Consejo Nacional Electoral y validadas por el Tribunal Supremo de Justicia, en su conjunto constituyen una actuación ilegítima e inconstitucional que usurpa a la soberanía popular.

Dentro de las características que se predicán de los sujetos constituyentes, la doctrina identifica tres propiedades definitorias: 1. La propia condición «constituyente» y no «constituida» del sujeto. 2. La no-sujeción a deberes ni a límites jurídicos. 3. La autoatribución de una competencia normativa originaria²⁰.

No obstante, señala Baquerizo que la no-sujeción a deberes ni a límites jurídicos, característica derivada de su propio rasgo «no constituido», consiste en que el sujeto constituyente no puede estar instituido por actos jurídicos ni tampoco sus actos pueden ser regulados por normas jurídicas. De ahí que el sujeto constituyente sea usualmente caracterizado como jurídicamente ilimitado, libre para crear cualquier sistema normativo posible (lógica y empíricamente posible)²¹.

Ahora bien, puntualiza este autor desde la teoría analítica, que este carácter ilimitado tienen como referencia un evidente contexto revolucionario donde las características de ilimitación jurídica y no sujeción al derecho, que definen al poder constituyente, obviamente son incompatibles con los principios de toda organización política estable (como el principio de legalidad o la seguridad jurídica)²².

Por lo que finaliza señalando que “...el carácter ilimitado del poder constituyente es estrictamente político y no jurídico; y es que, desde un punto de vista interno a un ordenamiento jurídico dado, el concepto de poder constituyente como potencia de facto - esto es, como expresión de una soberanía potencialmente ilimitada- simplemente no existe al menos no podría existir en los ordenamientos jurídicos que pretenden ajustarse al ideal regulativo del Estado de Derecho, que suelen contener enunciados constitucionales que reconocen la soberanía siempre que se la ejerza en las formas y con los límites determinados por la Constitución...”²³.

²⁰ Jorge Baquerizo Minuche, *El Concepto de «Poder Constituyente» Un estudio de teoría analítica del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, pp. 99,101,102, 29, 53 y 54.

²¹ *Ídem*.

²² *Ídem*.

²³ Jorge Baquerizo Minuche, *El Concepto de «Poder Constituyente» Un estudio de teoría analítica del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, p. 171.

Es importante precisar que la Asamblea Nacional Constituyente de 2017 en el marco de la Constitución de 1999 es una criatura de la Constitución.²⁴ Pero más allá de que el poder constituyente en el marco de la Constitución de 1999 sea una criatura de la Constitución, *el instrumento para regular los anticipos de impuestos sería en todo caso la ley* y no cualquier ley, sino aquella que emana formalmente del órgano representativo de la voluntad popular o soberana, tras un procedimiento en el que se cumpla con el principio de participación de las minorías, con la publicidad, la contradicción, el debate público y la negociación, en respeto a los principios de separación de los poderes públicos y autoimposición o consentimiento de los tributos por los destinatarios.

Porque en este caso no se aplica ni puede sostenerse el principio *qui potest plus, potest minus*. La Asamblea Constituyente puede lo más (redactar una Constitución) pero no puede lo menos (dictar una ley o un decreto). Parece razonable pensar que se trata de la exteriorización de una competencia normativa ilegítima, no atada a la dinámica de la urgencia y la necesidad y sobre la que no funcionan los pesos y contrapesos que exige el principio democrático de separación y control recíproco de poderes. Ni siquiera podría hablarse, en principio y atendiendo al sistema de fuentes constitucional, de eventuales controles judiciales (de constitucionalidad) o políticos (referendo abrogatorio o ley parlamentaria derogatoria) sobre esta La Ley Constitucional de Impuesto al Patrimonio y sobre el Decreto Constituyente de Anticipos, frente a una regulación de materias cuya sensibilidad, exigían previa deliberación, respeto a las minorías y contradictorio. Así como el respeto al principio democrático y republicano de autoimposición (*there are not taxes without representation*).

Este principio de autoimposición se erige como una cláusula *supraconstitucional* pétrea, inalienable, irrenunciable, permanente e irreversible. Conforme a la *Base Comicial Octava* de la Asamblea Nacional Constituyente, que fue consultada y aprobada por el pueblo de Venezuela, mediante el referéndum consultivo celebrado el 25 de abril de 1999, que dispuso como límites al poder originario "...los valores y principios de nuestra historia republicana, así como el cumplimiento de los tratados internacionales, acuerdos y compromisos válidamente suscritos por la República, el carácter progresivo de los derechos fundamentales del hombre y las garantías democráticas dentro del más absoluto respeto de los compromisos asumidos".

²⁴ **Artículo 7 de la Constitución:** "La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución". Cuando se hace referencia a "todas las personas" se hace clara mención a los sujetos distintos a los poderes constituidos, como sería el caso de un poder constituyente que estaría subordinado a la norma fundante básica, más concretamente a los artículos 347, 348 y 349 de la Constitución y desde luego a todo el *bloque de constitucionalidad* o sistema de valores constitucionales.

2. Consistencia, plenitud e independencia del ordenamiento jurídico venezolano

La teoría del derecho acepta de forma generalizada que un conjunto de normas constitutivas del orden jurídico puede y debe ser reconstruido en términos de la noción de “sistema”.²⁵ En este marco conceptual básico el sistema de fuentes cumple una función esencial, como es suministrar criterios de *pertenencia* de las normas que componen el orden jurídico. Como señala Caracciolo, “la relación de pertenencia permite decidir si una norma cualquiera la satisface y, por consiguiente, establecer su pertenencia al sistema. En uno de los sentidos posibles del término “validez”, este equivale a pertenencia”²⁶.

Así, la pertenencia de una norma o la no pertenencia de otro texto a un determinado ordenamiento jurídico dependen de los criterios de identificación o lo que se conoce como *reglas de reconocimiento* (Hart), que permite identificar el conjunto de normas válidas en un momento determinado. Una vez que se logra *identificar* las normas se puede determinar las normas aplicables a los casos individuales, esto es, *justificar* el derecho aplicable en un momento dado, de acuerdo con las normas válidas, es decir, aquellas pertenecientes al sistema jurídico de ese momento²⁷.

Lo cierto es que el sistema jurídico venezolano falla en las tres propiedades que son predicables de un sistema: *consistencia, plenitud e independencia*. Si un sistema jurídico no presenta una o más de esas propiedades, entonces el sistema es defectuoso desde el punto de vista formal. A saber:

i) La consistencia del sistema consiste en que el sistema regula de manera no contradictoria los diferentes casos o supuestos que abarca. De ese modo, si (y sólo si) el sistema no contiene contradicciones normativas (llamadas también antinomias, es decir, si no existe ningún caso que este correlacionado con soluciones distintas e incompatibles..., entonces el sistema es consistente. En cambio, si (y sólo si) el sistema contiene al menos una antinomia, estaremos ante un sistema inconsistente.

ii) La plenitud del sistema consiste en que el sistema normativo ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos que regula. Si algún caso no está correlacionado con solución alguna por parte de las normas del sistema (ninguna norma da respuesta al caso), entonces existe lo que se conoce como laguna normativa. Un sistema será completo si (y sólo si) no contiene lagunas normativas, mientras que el sistema será incompleto si (y solo si) presenta al menos una laguna normativa.

²⁵ Ricardo Caracciolo, *La noción de sistema en la teoría del derecho*, Segunda reimpresión, Distribuciones Foncamara, S. A., México, D. F., 2008, pp. 47-63.

²⁶ *Ídem.*

²⁷ José Juan Moreso, y Josep Vilajosana, *Introducción a la teoría del derecho*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2004, p. 124.

iii) *La independencia del sistema consiste en que el sistema regula los distintos casos de manera no redundante. Existe redundancia si más de una norma del sistema vincula el mismo caso con la misma solución (u otra que se deduzca lógicamente), lo que significa que, al menos en cierto sentido, alguna de las normas sobra, o resulta innecesaria, puesto que el caso ya estaría regulado con idéntica solución, aunque se eliminara la norma redundante. Un sistema será independiente si (y solo si) no contiene redundancias, mientras que el sistema será redundante si (y solo si) contiene al menos una redundancia*²⁸.

Desde la “incorporación” (que no existencia como pertenencia) en el ordenamiento jurídico venezolano de las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” se perdió la *consistencia*, la *plenitud* y la *independencia* del ordenamiento. Las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” *constituyen una antinomia que hacen de todo el ordenamiento jurídico un sistema inconsistente*, las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” *sobran, o resultan innecesarias*. Es más, constituyen una antinomia impropia, concretamente “una *antinomia pragmática*, que es aquella que ocurre entre dos normas que producen una *incompatibilidad pragmática*, esto es, una relación que la doctrina llama de *incongruencia instrumental absoluta o total*, toda vez que una de las dos normas prescribe comportamientos, o constituye estados de cosas, cuya existencia es (configurable como) *condición impeditiva* respecto de la realización del fin prescrito por la otra norma”²⁹.

Está claro que la Constitución como norma final, como *norma sobre la producción de normas válidas* no contempla las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes”, por ende, no los permite, los prohíbe, o lo que es lo mismo, son inválidos, ineficaces e inexistente (esto último, por su falta de pertenencia al ordenamiento, por su atipicidad e falta de idoneidad dentro del sistema de fuentes) y, en consecuencia, son absolutamente nulos.

Con las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” y demás productos “normativos” ilegítimos de una también ilegítima Asamblea Nacional Constituyente, se nos colocó en un *permanente status constituyente* que dejó sus secuelas de incoherencia, no completitud y ausencia absoluta de sistematicidad, derivada de una artificioso y soterrado *momento fundante básico* que no era sino un pretexto para usurpar las funciones del poder legislativo y demás poderes públicos.

Pero también con el abuso de los decretos-leyes de la “democracia por decreto” de las leyes habilitantes y su legislador absoluto, y con los decretos de

²⁸ David Martínez Zorrilla, *Metodología jurídica y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 99 y 100.

²⁹ Pierluigi Chiassoni, *Técnicas de Interpretación Jurídica. Breviario para Juristas*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 303.

emergencia, generadores de una constitución de excepción, también permanente; y el absolutamente politizado derecho de los jueces: el Derecho perdió su estructura jerárquica, su sistematicidad y con ello no solo ha perdido su corporeidad, su unidad teórica, metodológica y conceptual más o menos coherente, sino que ha dejado de cumplir su finalidad última como instrumento capaz de alcanzar objetivos trascendentales y satisfacer funciones sociales, como la libertad, la igualdad, la seguridad, la paz, la justicia, la rendición de cuentas y el control y la legitimación del poder. Al contrario de la razón y de la finalidad del derecho, en Venezuela las “normas” son fuente de conflicto, las “normas” y las “autoridades” que las interpretan y aplican no son legítimas, sino fraudulentas tanto en su origen como en su desempeño.

Es el caso del Decreto Constituyente de anticipo de impuestos que creó un régimen temporal de anticipos de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la renta, **que podrá ser derogado en cualquier momento por el Ejecutivo Nacional**, por lo que en la práctica su temporalidad resulta falazmente *sine die*, pudiendo **regir indefinidamente**. En efecto, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.396, de fecha 21 de agosto de 2018 todavía en 2022 está vigente.

Así mismo, la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios” y su falaz reimposición por supuesto error material,³⁰ quebranta las formas más elementales de la producción normativa en un Estado de derecho. La dimensión formal de la democracia, de la ley formalmente emanada del órgano legislativo competente es preterida y subordinada a un poder constituyente que está actuando *ultra vires*, más allá de sus competencias, usurpando descaradamente las facultades propias del Poder Legislativo³¹.

3. La solución útil y los niveles del discurso jurídico

Los abogados que ejercemos la profesión siempre procuramos una solución útil para nuestros patrocinados, para garantizar la defensa de sus derechos e intereses, evitar una multa, exponerlo a un riesgo sancionatorio alto o que sea objeto de una medida cautelar o del cobro ejecutivo, de modo que es secundario el deber de colaborar en el restablecimiento de la efectiva vigencia de la Constitución. No es una prioridad para el abogado litigante o consultor instrumentar mecanismos para el desconocimiento de una legislación que contraría los valores, principios y garantías democráticos o menoscabe los derechos humanos, menos aún si con esta posición expone los intereses y la posición de su representado. Su prioridad es ofrecer una posición jurídica que signifique un confort alto y riesgo bajo para su cliente. De modo que no es un

³⁰ Gacetas Oficiales Nos. 41.667 del 3 de julio de 2019 y 41.696 del 16 de agosto de 2019, sucesivamente.

³¹ Eduardo Meier García, “Teratologías tributarias y otras antinomias constitucionales”, *ob. cit.*, p. 110.

interés primario que el derecho positivo pueda seguir siendo un sistema de seguridad.

Sin embargo, los abogados debemos manejar los niveles del discurso jurídico, los diferentes tipos de aproximación: la textualista o positivista, la axiológica o finalista axiomatizada y la aproximación analítica. Estos diferentes tipos de aproximación permiten a los abogados reducir la equívocidad de sus opiniones y demás actuaciones de identificación del derecho aplicable.

Desde la teoría analítica del derecho se señala que “...las funciones que cumplen los diferentes operadores del derecho, esto es, básicamente los abogados, los jueces, los legisladores y los juristas, son distintas y, en consecuencia, el discurso de cada uno de ellos está enmarcado por diferentes contextos de racionalidad. Si la actividad del jurista, de ese sujeto que se dedica al estudio de una cierta rama del derecho, consiste primordialmente en brindar pautas generales de interpretación, describir y sistematizar el material normativo, los argumentos que emplee en apoyo de sus dichos deberán guardar un cierto margen de objetividad y rigor que no puede exigirse, por ejemplo, al abogado litigante, si su función básica está dada por la defensa de los intereses de sus clientes en situaciones de conflicto, sean ellas ante los tribunales o no. La racionalidad de la argumentación en el caso de los abogados litigantes debería medirse en función de dicho objetivo: la persuasión sobre la legitimidad de los intereses de ciertas personas, y no tendría entonces sentido descartar *a priori* ningún procedimiento retórico que pudiera resultar eficaz a tal fin”³².

Añade Rodríguez que, “si se analizan las actividades que cada uno de los protagonistas del derecho desempeñan, puede apreciarse que las exigencias de racionalidad respecto de la labor de jueces y juristas son más fuertes que las que cabe formular a los restantes participantes del discurso jurídico”. Esto se explica porque tanto en la actividad que cumplen los jueces como en la que llevan a cabo los estudiosos del derecho, parece requerirse un grado de objetividad más elevado que el que cabría demandar de legisladores y abogados litigantes. Los estudios de los juristas, por su parte, deben ofrecer una visión objetiva de las normas que conforman el derecho positivo, más allá de que, además, el jurista evalúe la justicia o conveniencia de las soluciones normativas que suministran los jueces. **“Esa mayor exigencia de objetividad en el caso de los jueces y los juristas los coloca frente a una seria dificultad cuando han de operar con sistemas jurídicos defectuosos.”**³³

Como señala Nieto «...el Legislador no es jurista, los jurados tampoco y el juez, aunque lo sea por formación, no actúa en calidad de tal sino desde su singular posición funcional y constitucional. Los juristas por antonomasia son los autores,

³² Jorge Luis Rodríguez, *Teoría analítica del derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2021, pp. 651-653.

³³ *Ídem.*

es decir, los que publican o hablan en público, que en su inmensa mayoría son profesores; mas también son juristas los abogados que dictaminan, asesoran y actúan en el foro y aunque sus escritos no terminen en la imprenta, su importancia real es mayor incluso que la de los profesores». Sin embargo, es en el derecho elaborado por los juristas donde reside fundamentalmente la *razón jurídica*, porque el legislador no se mueve por la *razón jurídica* sino por la *razón política* y la *razón jurídica* de los jueces se desvía con frecuencia por las influencias del *poder*³⁴.

De modo que siendo en el derecho elaborado por los juristas donde reside fundamentalmente la *razón jurídica*, los juristas deben afrontar los problemas del ordenamiento jurídico, manejando concienzudamente los niveles del discurso jurídico, especialmente los juristas por antonomasia, los autores, los que publican.

Es el caso del profesor Luis Fraga, uno de los pocos autores que aborda el tema de las leyes constitucionales y decretos constituyentes, señalando que “la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria reclama una ley en *sentido formal*, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias”³⁵.

No obstante, matiza que “...en nuestro ordenamiento jurídico los actos del Poder Público disfrutan de una presunción innominada de legitimidad, mientras la señalada inconstitucionalidad no sea declarada por el tribunal competente (*i.e.* por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia), dichas leyes seguirán siendo obligatorias (Cf. S. TSJ/SC, N° 831 del 7 de Julio de 2015, caso: EIRIMAR DEL VALLE MALAVÉ RANGEL, *et passim*)³⁶.

Señala nuestra posición como un aserto en el sentido de que las leyes constitucionales y decretos leyes “...son irregulares porque no cumplen con todos los requisitos de validez, porque el órgano que las dictó se extralimitó en sus competencias, porque no siguió correctamente el procedimiento de creación, y porque resultan incompatibles con lo que disponen normas de rango superior. Estas normas, ...son inválidas y no pertenecen al sistema jurídico. Por lo tanto,...que “La Constitución exige que, si los jueces no actúan para asegurar la integridad del Texto Constitucional, la misma no perderá su vigencia y que cualquier persona, investida o no de autoridad, tiene el deber de colaborar en el restablecimiento de su efectiva vigencia, desconociendo la legislación o texto con pretensiones normativas y a la autoridad que contraría los valores, principios y garantías democráticos o menoscabe los derechos humanos, al pretender imponer ese texto con pretensiones normativas.” (MEIER, E. “Teratologías tributarias y

³⁴ Alejandro Nieto, y Agustín Gordillo, *Las limitaciones del conocimiento jurídico*, Editorial Trotta, Madrid, 2003, p. 180.

³⁵ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*

³⁶ *Ídem.*

otras antinomias constitucionales”. *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019, pp. 112-113.)³⁷

Pero luego presenta su posición crítica al señalar: “...compartimos el magnífico análisis de MEIER, en cuanto a las múltiples antinomias de las leyes dictadas por la Asamblea Nacional Constituyente con respecto a la Constitución, creemos que el desconocimiento de esa legislación, aun cuando su nulidad es manifiesta y no convalidable, no es una opción constitucionalmente protegida. Colaborar en el restablecimiento de la Constitución no implica desobedecer los actos de entes públicos (incluso constitucionalmente incompetentes) que se estiman contrarios al texto fundamental. Si esa posibilidad fuera abierta, y cada ciudadano, invocando el artículo 333 de la Constitución, pudiera decidir cuáles normas acata y cuáles no, entraríamos en la anomia y la más absoluta anarquía, violando así los principios, valores, garantías y derechos constitucionales que se han querido proteger”³⁸.

Es allí donde Fraga confunde los niveles del discurso y argumenta procurando una solución útil, pero muy alejada del discurso de los juristas, que debe partir, converger y concluir fundamentalmente en la *razón jurídica*. Como veremos en los epígrafes siguientes, hay muchas opciones para el desconocimiento de las leyes que contraríen los valores, principios y garantías democráticos o que menoscabe los derechos humanos y que, por supuesto, cuentan con cobertura legal y constitucional, son opciones constitucionalmente protegidas. Además, no hay otra forma de colaborar en el restablecimiento de la Constitución sino desobedeciendo los actos de entes públicos, máxime cuando emanan de órganos constitucionalmente incompetentes, que se estiman *per se* contrarios al texto fundamental.

El restablecimiento de la Constitución no implica la incitación pública o maniobras concertadas tendentes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, castigada con prisión de uno a cinco años, tipo penal (Artículo 123) introducido en el Código Orgánico Tributario de 2014, y definido por Weffe como Derecho penal del «enemigo» propio de un modelo punitivo autoritario, “a través de la cual se sanciona una acción constitutiva de un acto preparatorio de un delito fiscal –y en consecuencia, manifestación del adelantamiento de la punibilidad a estadios previos a la lesión del bien jurídico”³⁹.

³⁷ *Ídem*.

³⁸ *Ídem*.

³⁹ Carlos Weffe, “La reforma penal tributaria de 2014. Un ensayo sobre derecho penal del enemigo”, *Libro homenaje la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su Fundación, 1915 2015*, Tomo III, Colección Centenario, Caracas, pp. 1489 y ss.

Al contrario, el derecho de resistencia constitucional está previsto y organizado en el ordenamiento jurídico-constitucional. Es una opción constitucionalmente protegida que permite adoptar decisiones para remediar una situación de hecho abiertamente injusta y el restablecimiento pleno de la vigencia constitucional. Es allí donde el manejo adecuado de la *teoría analítica del derecho* se convierte en un acervo indispensable para cualquier jurista, una herramienta fundamental para que los abogados comprometidos con el Derecho puedan darle sentido a su práctica, con el desconocimiento leyes que contrarían los valores, principios y garantías democráticos, son extremadamente injustas, restrictivas e ilegítimas, por ende, no son derecho.

Fraga maneja una aproximación textualista cuando señala que somos los ciudadanos cuando decidimos qué normas acatamos y cuáles no, los que promovemos la anomia y la más absoluta anarquía, cuando lo cierto que la anomia y la arbitrariedad proviene de un ordenamiento *desinstitucionalizado*, *desconstitucionalizado* y subvertido en su sistema de fuentes, en su *consistencia*, *plenitud e independencia* por un poder constituyente usurpador.

Lo mismo ocurre con la presunción innominada de legitimidad que Fraga confiere a estas leyes constitucionales y decretos constituyentes, “mientras la señalada inconstitucionalidad no sea declarada por el tribunal competente.” Una aproximación jurídica muy alejada de la axiológica o finalista axiomatizada y mucho más de la analítica, si tomamos en cuenta que toda expresión normativa que no esté legítimamente constituida, que no forme parte del sistema de fuentes, no será jurídica.

En otras palabras, si la *ilegitimidad es de origen* porque la Asamblea Constituyente se instauró en ausencia absoluta del voto universal, directo, secreto y libre del pueblo venezolano, y si esa Asamblea Constituyente no cumplió con su único encargo (redactar una nueva Constitución) esa *ilegitimidad de origen* es extensible a los Decretos constituyentes y leyes constitucionales, sobre los que no puede predicarse una presunción innominada de legitimidad. Esta posibilidad cabe solo sí no entendemos la divergencia entre el *derecho que es* y el *derecho que debe ser*, y damos por sentada “la racionalidad del legislador como una cuasihipótesis que se acepta dogmáticamente, sin someterla a verificación empírica. No es una tesis metodológica, sino una pauta normativa que prescribe que los juristas deben interpretar el derecho como si el legislador fuera racional”⁴⁰.

Aquí no hay legislador y menos legislador racional, sino una divergencia deóntica entre el deber ser constitucional y la usurpadora pretensión de irrumpir en el ser legislativo del derecho. Por lo que procede la crítica del virtual desarrollo del derecho constitucionalmente ilegítimo, tanto por acción como por omisión

⁴⁰ Carlos Santiago Nino, *Consideraciones Sobre la Dogmática Jurídica* (con referencia particular a la dogmática penal), Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1989, p. 90.

que, como advierte Ferrajoli, ha asumido hoy dimensiones patológicas.⁴¹ En Venezuela casi todo el Derecho es constitucionalmente ilegítimo.

De allí la importancia de la *crítica del derecho vigente*, fundamental para la preservación de la democracia y del Estado de Derecho. Una crítica del derecho vigente que contraste con el «derecho como debe ser» según la Constitución y que asimismo forma parte del «derecho como es». Ese es el paradigma constitucional que impone a las disciplinas jurídicas positivas la crítica del derecho inválido y la proyección del derecho futuro, una y otra desde dentro del derecho positivo mismo, en cuanto ancladas en el respeto y la actuación de los principios democráticos positivamente incorporados a las constituciones, todo lo cual ha cambiado la actitud de los juristas frente a su objeto de investigación, orientándola hacia la defensa y realización del proyecto constitucional.⁴²

4. La (des)obediencia al derecho tributario: las “normas” extremadamente injustas no son derecho

“...existen dos clases de leyes: las leyes justas y las injustas. Yo sería el primero en defender la necesidad de obedecer los mandamientos justos. Se tiene una responsabilidad moral además de legal en lo que hace al acatamiento de las normas justas. Y, a la vez, se tiene la responsabilidad moral de desobedecer normas injustas. Estoy de acuerdo con San Agustín en que “una ley injusta no es tal ley”. (Martin Luther KING, Carta desde la cárcel de Birmingham, 16 de abril de 1963

Como advierte Alexy en ningún caso es más obvio el impacto práctico de la discusión acerca del concepto y la naturaleza del derecho que en los casos de injusticia legislativa extrema que se encuentran en un régimen despótico⁴³ Podemos decir por tanto que el “Decreto Constituyente” como la “Ley Constitucional” son productos despóticos, expresión del ordenamiento de un Estado frágil o fallido, porque contrarían los valores y principios de nuestra historia republicana, así como los tratados internacionales, acuerdos y compromisos válidamente suscritos por la República, el carácter progresivo de los derechos fundamentales del hombre y las garantías democráticas dentro del más absoluto respeto de los compromisos asumidos, y resultan absolutamente incompatibles con Bases Comiciales de ambos procesos constituyentes. En este sentido, el “Decreto Constituyentes” como la “Ley Constitucional” son productos inválidos, ineficaces e inexistente (esto último, por su falta de pertenencia al ordenamiento, por su atipicidad e inidoneidad dentro del sistema de fuentes), y al

⁴¹ Luigi Ferrajoli, *La democracia a través de los derechos. El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político*, Perfecto Andrés Ibáñez (trad.), Editorial Trotta, Madrid, 2014, p. 132.

⁴² *Ibid.*, pp. 88 y 89.

⁴³ Robert Alexy, *El concepto y la naturaleza del derecho*, traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 75-76.

ser radicalmente incompatibles con el núcleo de los derechos humanos básicos, esto es, extremadamente injustos, por tanto, no son derecho. Estamos ante productos autoritativos (no normas) que han sido expedidos inapropiadamente y que no son socialmente eficaces, por ende, según la fórmula de Radbruch seguida por Alexy, al traspasar el umbral de la injusticia intolerable en tanto que derecho defectuoso debe ceder ante la justicia.⁴⁴

Además, el *Decreto Constituyente* y la *Ley Constitucional* violan los Estatutos de funcionamiento de la Asamblea Constituyente, que en su artículo 4 contempla que: “Los actos normativos y decisiones que sobre esta materia dicte la Asamblea Nacional Constituyente, se regirá por los principios de legalidad, responsabilidad, eficiencia, eficacia, transparencia, publicidad y participación ciudadana, y a la vez (sic), la Constitución de 1999 y el resto del ordenamiento jurídico vigente, mantendrán su vigencia en todo aquello que no colida o sea contradictorio con dichos actos, ninguno de los cuales podrán ir en contra de la progresividad de los derechos, ni logros alcanzados por el pueblo venezolano en materia social”⁴⁵.

El *Decreto Constituyente* como la *Ley Constitucional* son actos radicalmente injustos, que se dictan en abierta usurpación de las competencias constitucionales vinculantes incluso para el “poder originario” de la Asamblea Constituyente. En tal sentido, contra el *Decreto Constituyente* y la *Ley Constitucional* se *puede y debe* invocar el derecho de resistencia constitucional, previsto en el ordenamiento jurídico-constitucional en tanto permite adoptar decisiones para remediar una situación de hecho abiertamente injusta y el restablecimiento pleno de la vigencia Constitucional.

En todo caso, la fórmula de RADBRUCH aplicable no solo por parte de los tribunales alemanes, ni solo por los tribunales, muestra la vigencia de este asunto, que no ha perdido su significado: en efecto, tendrá significado siempre que persista la posibilidad de que existan sistemas jurídicos injustos o defectuosos. Ahora bien, la fórmula de RADBRUCH más corta que pueda concebirse es la siguiente: La injusticia extrema no es derecho. Es en caso de injusticia extrema que da preferencia a la justicia material sobre la certeza jurídica. En este sentido, constituye un límite externo dentro del derecho⁴⁶.

La misma Sala Constitucional ha interpretado el derecho a la desobediencia civil del artículo 350 de la Constitución, incurriendo en la falacia de la negación del antecedente, intentando pasar del razonamiento a la pretensión, evadiendo la

⁴⁴ *Ídem.*

⁴⁵ Venezuela. “Normas para Garantizar el Pleno Funcionamiento Institucional de la Asamblea Nacional Constituyente en Armonía con los Poderes Públicos Constituidos”, publicada en Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.323, del 8 de agosto de 2017.

⁴⁶ Robert Alexy, *ob. cit.*, p. 70.

justificación, con un argumento autorreferente, al señalar que la posibilidad de desconocer un régimen, legislación o autoridad que contraría los valores, principios y garantías democráticos o menoscabe los derechos humanos, debe implicar la previa autorización del régimen o autoridad que se desconoce. Sólo es “...legítima sí y solo sí... se han agotado previamente los mecanismos e instancias que la propia Constitución contiene como garantes del estado de derecho en el orden interno...”, una especie de judicialización del derecho-deber a la rebelión (Sentencia SC/TSJ, del 22 de enero de 2003 Caso: Elba Paredes Yéspica y Agustín Hernández):

“Aparte de la hipótesis antes descrita sólo debe admitirse en el contexto de una interpretación constitucionalizada de la norma objeto de la presente decisión, la posibilidad de desconocimiento o desobediencia, cuando agotados todos los recursos y medios judiciales, previstos en el ordenamiento jurídico para justiciar un agravio determinado, producido por “cualquier régimen, legislación o autoridad”, no sea materialmente posible ejecutar el contenido de una decisión favorable. En estos casos quienes se opongan deliberada y conscientemente a una orden emitida en su contra e impidan en el ámbito de lo fáctico la materialización de la misma, por encima incluso de la propia autoridad judicial que produjo el pronunciamiento favorable, se arriesga a que en su contra se activen los mecanismos de desobediencia, la cual deberá ser tenida como legítima sí y solo sí –como se ha indicado precedentemente- se han agotado previamente los mecanismos e instancias que la propia Constitución contiene como garantes del estado de derecho en el orden interno, y a pesar de la declaración de inconstitucionalidad el agravio se mantiene.

No puede y no debe interpretarse de otra forma la desobediencia o desconocimiento al cual alude el artículo 350 de la Constitución, ya que ello implicaría sustituir a conveniencia los medios para la obtención de la justicia reconocidos constitucionalmente, generando situaciones de anarquía que eventualmente pudieran resquebrajar el estado de derecho y el marco jurídico para la solución de conflictos fijados por el pueblo al aprobar la Constitución de 1999.

En otros términos, sería un contrasentido pretender como legítima la activación de cualquier medio de resistencia a la autoridad, legislación o régimen, por encima de los instrumentos que el orden jurídico pone a disposición de los ciudadanos para tales fines, por cuanto ello comportaría una transgresión mucho más grave que aquella que pretendiese evitarse a través de la desobediencia, por cuanto se atentaría abierta y deliberadamente contra todo un sistema de valores y principios instituidos democráticamente, dirigidos a la solución de cualquier conflicto social, como los previstos en la Constitución y leyes de la República, destruyendo por tanto el espíritu y la esencia misma del Texto Fundamental”.

Pedir permiso para desobedecer equivale a no actuar y perpetuar una situación injusta. Esta tesis presenta algunos inconvenientes. Este requisito está *pensando solo para casos de democracia*, cuando justamente en los casos de dictadura podría hacerse muy necesario legitimar los actos de desobediencia⁴⁷.

Si bien para que un acto de desobediencia civil esté moralmente justificado (RAWLS, 1969), deben darse cuatro condiciones: i) Deben haberse intentado previamente las vías normales de modificación de las leyes. ii) Los asuntos sobre los que se protesta deben ser violaciones sustanciales y claras de la justicia. iii) Hay que estar dispuesto a admitir que cualquier otra persona sujeta a una injusticia similar pueda protestar de manera similar. iv) El acto de desobediencia debe ser tal que ponga de manifiesto razonablemente los objetivos de quienes protestan⁴⁸.

Sin embargo, *estas condiciones no pueden aplicar cuando los órganos que la propia Constitución contiene como garantes del estado de derecho en el orden interno no funcionan o lo hacen para mantener el agravio sobre el ciudadano e intacto el estatus quo, justamente lo que hace el Tribunal Supremo de Justicia venezolano desde hace dos décadas*.

Acompañamos a Vilajosana en el sentido de que esta tesis presenta algunos inconvenientes. Seguramente, el más complicado de resolver es el de determinar cuándo estamos frente a una violación *sustancial y clara* de la justicia. RAWLS aquí está pensando en una violación de sus principios de justicia, pero la determinación de cuáles de estas violaciones tengan los rasgos requeridos puede ser difícil. También se ha reprochado que este esquema ha sido diseñado sólo para casos de democracia, y es en los casos de dictadura, de derivas autoritarias, donde podría hacerse urgente y necesario legitimar los actos de desobediencia⁴⁹.

En fin, los defensores de la desobediencia civil tratan de hacer compatible la vulneración de determinadas normas, que se consideran injustas, no con el mantenimiento de cualquier Estado, sino con el que en general consideran legítimo. **Sobre las normas injustas vinculadas al mantenimiento de un régimen injusto no existe el deber de obediencia**⁵⁰.

5. Consecuencias y elecciones recomendadas

En un pasaje de «El Principito» de Antoine de Saint-Exupéry, se puede extraer un concepto bastante elocuente de lo que debe ser la relación del jurista con el poder, justamente lo que hay que obedecer. Cuando el Principito le pidió al Rey: “-Me gustaría ver una puesta de sol... Deme ese gusto... Ordénele al sol que se ponga...”, y este le contesta:

⁴⁷ Josep Vilajosana, *Identificación y justificación del derecho*, Filosofía y Derecho, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 172.

⁴⁸ *Ídem*.

⁴⁹ *Ídem*.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 162.

“-Si yo le diera a un general la orden de volar de flor en flor como una mariposa, o de escribir una tragedia, o de transformarse en ave marina y el general no ejecutase la orden recibida ¿de quién sería la culpa, mía o de él? -La culpa sería de usted -le dijo el principito con firmeza. - Exactamente. Sólo hay que pedir a cada uno, lo que cada uno puede dar - continuó el rey. La autoridad se apoya antes que nada en la razón. Si ordenas a tu pueblo que se tire al mar, el pueblo hará la revolución. Yo tengo derecho a exigir obediencia, porque mis órdenes son razonables”.

Si la autoridad no se apoya en la razón, sino en la voluntad o la fuerza, en los poderes salvajes, pierde juridicidad, deja de ser legítima. Por supuesto, la norma o el instrumento normativo (*leyes constitucionales y decretos constituyentes*) pierde (o nunca gozó) de la presunción innominada de legitimidad, desde el mismo momento en que no era el pueblo, en ejercicio de esa soberanía de la cual sigue siendo titular y ahora “intransferiblemente”, según el artículo 5 de la Constitución, el que “convocaba” a una Asamblea Nacional Constituyente, sino él mismo como Jefe de Estado, directamente y sin necesidad de consultar más a ese pueblo, invocando a tal efecto, como pretendido fundamento de su actuación, los artículos 347, 348 y 349 de la Constitución de 1999. Por Decretos presidenciales, unilateralmente y sin consultarlas con el titular intransferible de la soberanía se definió las “bases comiciales” para que determinados grupos de la colectividad (clase obrera / líderes comunitarios / campesinos / pescadores / gremios), designaran directamente a una parte de los constituyentes que, junto a otros electos en circuitos desbalanceados poblacionalmente, conformaran dicha Asamblea.

Las bases comiciales son inconstitucionales desde que sólo podrían determinarse las normas comiciales y por ende convocarse a referendo electivo de los constituyentes, si en primer lugar, de una convocatoria previa de referendo consultivo, el pueblo, en ejercicio directo de su soberanía, determinara su voluntad de cambiar el texto de la Constitución y construir un orden político y social nuevo, mediante la aprobación de la iniciación de un proceso constituyente; y en segundo lugar, si de una consulta popular se aprobaran las normas comiciales por la mayoría del pueblo soberano de Venezuela. Es decir, sólo luego de haber sido aprobada la convocatoria y las bases comiciales por la mayoría del pueblo venezolano es que se daría lugar a la elección de los integrantes de la Asamblea Nacional Constituyente, quienes serían los encargados de la elaboración, redacción y discusión del nuevo texto constitucional. Así entonces, las bases comiciales están contaminadas de los mismos vicios de inconstitucionalidad que se atribuyen a los Decretos N° 2.830 y N°. 2.831, en tanto que la convocatoria a la Asamblea Nacional Constituyente no ha sido legitimada por la voluntad popular, es decir, por el pueblo como único detentador de la soberanía nacional,

y única entidad competente para hacerlo según lo dispone el artículo 347 de la Constitución⁵¹.

Como afirma Aharon Barak, ex presidente del Tribunal Supremo israelí desde 1995 hasta su retiro en 2006: “una restricción de un derecho tiene lugar cada vez que se produce una acción del estado que deniega o impide que el titular del derecho lo ejerza de acuerdo a la plenitud del supuesto de hecho del derecho fundamental, ya sea de forma significativa o marginal; ya sea si se relaciona con el núcleo del derecho o con su penumbra; ya sea si ocurre de manera intencional o no; o ya sea si lleva a cabo por un acto o por una omisión...De hecho toda restricción es inconstitucional, a menos que sea proporcional. Solo cuando la disposición legal que restringe el derecho fundamental es proporcional –solo cuando ella cumple con los requerimientos que establece la cláusula restrictiva– podemos decir que la restricción es válida. Solo entonces puede el derecho fundamental coexistir de manera pacífica con su restricción... [y al contrario] una restricción que no es proporcional... es por consiguiente inválida. Cuando la restricción no es válida, decimos que el derecho ha sido vulnerado (o conculcado)”⁵².

Las “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” no pueden gozar de presunción de legitimidad porque son actos inexistentes, inválidos e ineficaces, además son restricciones desproporcionadas e ilegítimas de derechos políticos, civiles y económicos. Estas “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes” *no existían ni existen en el sistema de fuentes* del ordenamiento jurídico; fueron dictados, además, por una Asamblea Constituyente fraudulenta *ab initio*, carente de legitimidad de origen, cuya convocatoria ni siquiera fue objeto de referéndum, por tanto, no gozó de representatividad y legitimidad de la voluntad popular, lo que debe predicarse también de sus atípicos artificios: “leyes constitucionales” y “decretos constituyentes”, que son el producto además de una Asamblea Constituyente que no cumplió con su única misión de redactar una nueva Constitución, que ni transformó al Estado ni creó un nuevo ordenamiento jurídico.

⁵¹ Allan R. Brewer-Carías, “La inconstitucional convocatoria de una Asamblea nacional constituyente en 2017 como una muestra más de desprecio a la constitución”, en Allan R. Brewer-Carías y Carlos García Soto (Coords.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Colección Estudios Jurídicos No. 119, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2017.

⁵² Cfr. Aharon Barak, *Proporcionalidad: los derechos fundamentales y sus restricciones*, traducido por Gonzalo Villa Rosas, Palestra Editores, Lima, 2017, p. 130.

Control de convencionalidad de las leyes constitucionales y decretos constituyentes

La universalidad de la preferencia por los derechos humanos y la afirmación del principio y del método democrático en el contexto contemporáneo, es absolutamente incompatible con la resistencia al Derecho internacional de los derechos humanos, un signo de franco aislacionismo, un brote de autoritarismo, muy inconveniente en nuestros días, en que se cuentan con los dedos los jueces nacionales que se creen portadores de la última palabra, siguen apotegmas constitucionales cerrados o se escudan en la infalibilidad de sus propios poderes, como pretende hacerlo a rajatabla la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, argumentando con criterios rayanos en el absurdo: como el nacionalismo constitucional y el transpersonalismo totalitario.

Cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer *ex officio* un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana⁵³.

Desde el caso *Almonacid Arellano vs. Chile*, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha ido precisando el contenido y alcance del concepto de control de convencionalidad en su jurisprudencia, para llegar a un concepto complejo que comprende los siguientes elementos (o las siguientes características): a) consiste en verificar la compatibilidad de las normas y demás prácticas internas con la CADH, la jurisprudencia de la Corte IDH y los demás tratados interamericanos de los cuales el Estado sea parte; b) es una obligación que corresponde a toda autoridad pública en el ámbito de sus competencias; c) para efectos de determinar la compatibilidad con la CADH, no sólo se debe tomar en consideración el tratado, sino que también la jurisprudencia de la Corte IDH y

⁵³ Corte IDH. Caso *Chinchilla Sandoval y otros Vs. Guatemala*. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de febrero de 2016, párr. 242. Corte IDH. Caso *Gelman Vs. Uruguay*. Fondo y Reparaciones. Sentencia de 24 de febrero de 2011. Serie C No. 221. En el mismo sentido: Caso *Masacres de Río Negro Vs. Guatemala*. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de septiembre de 2012, párr. 262. Corte IDH. Caso *Gudiel Álvarez y otros (“Diario Militar”) Vs. Guatemala*. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 noviembre de 2012. Serie C No. 253.

los demás tratados interamericanos de los cuales el Estado sea parte; d) es un control que debe ser realizado *ex officio* por toda autoridad pública, y e) su ejecución puede implicar la supresión de normas contrarias a la CADH o bien su interpretación conforme a la CADH, dependiendo de las facultades de cada autoridad pública⁵⁴.

En este sentido, se puede solicitar el control de convencionalidad o denunciar ante los órganos del Sistema Interamericano de Derechos Humanos la incompatibilidad de los “decretos leyes” y “leyes constitucionales” con el **concepto de ley de la Corte Interamericana de Derechos Humanos**⁵⁵ que ha señalado que “el principio de legalidad, las instituciones democráticas y el Estado de Derecho son inseparables.”⁵⁶ En efecto, “[l]a ley en el Estado democrático no es simplemente un mandato de la autoridad revestido de ciertos necesarios elementos formales. Implica un contenido y está dirigida a una finalidad. El concepto de *leyes* a que se refiere el artículo 30 de la Convención Americana de Derechos Humanos⁵⁷, aquel en el cual la creación de las normas jurídicas de carácter general ha de hacerse de acuerdo con los procedimientos y por los órganos establecidos en la Constitución de cada Estado Parte, y a él deben ajustar su conducta de manera estricta todas las autoridades públicas. En una sociedad democrática el principio de legalidad está vinculado inseparablemente al de legitimidad, en virtud del sistema internacional que se encuentra en la base de la propia Convención, relativo al ‘ejercicio efectivo de la democracia representativa’, que se traduce, *inter alia*, en la elección popular de los órganos de creación

⁵⁴ Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos N° 7: Control de Convencionalidad, pp. 1-54.

⁵⁵ Los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos constituyen *jurisprudencia orientativa o referencial* para el juez nacional que podría invocarla en sus decisiones (*iura novit curia*), por medio del estándar mínimo, denominado *acquis conventionnel (erga omnes)* conformado por el texto convencional y la jurisprudencia, o como *jurisprudencia obligatoria*, por medio del cumplimiento de la cosa juzgada en las sentencias estimatorias (*inter partes*) para los Estados, lo que ya envuelve las obligaciones jurídicas internacionales cuyo incumplimiento genera consecuencias jurídicas y políticas ineludibles. Cfr. Eduardo Meier García, *La eficacia de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos frente a las prácticas ilegítimas de la Sala Constitucional*, Serie Estudios, N° 105, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2013, pp. 233 y 234.

⁵⁶ Corte IDH. *El Hábeas Corpus Bajo Suspensión de Garantías* (arts. 27.2, 25.1 y 7.6 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva OC-8/87 del 30 de enero de 1987. Serie A No. 8, párr. 24.

⁵⁷ Artículo 30. “Alcance de las Restricciones Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas”.

jurídica, el respeto a la participación de las minorías y la ordenación al bien común”⁵⁸.

En este sentido, la Corte Interamericana ha señalado que la reserva de ley para todos los actos de intervención en la esfera de la libertad, dentro del constitucionalismo democrático, es un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente en la realidad. Para que los principios de legalidad y reserva de ley constituyan una garantía efectiva de los derechos y libertades de la persona humana, se requiere no sólo su proclamación formal, sino la existencia de un régimen que garantice eficazmente su aplicación y un control adecuado del ejercicio de las competencias de los órganos. Las *leyes* son actos normativos enderezados al bien común, emanados del Poder Legislativo democráticamente elegido y promulgados por el Poder Ejecutivo. Sólo la ley adoptada por los órganos democráticamente elegidos y constitucionalmente facultados, ceñidas al bien común, puede restringir el goce y ejercicio de los derechos y libertades de la persona humana⁵⁹.

Pago bajo protesto

Los abogados debemos recomendar que se pague bajo protesto el pretendido impuesto sancionado en la “Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios”. Lo mismo en el caso del pago de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria conforme al Decreto Constituyente mediante el cual se establece el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la renta para los Sujetos Pasivos Calificados como Especiales. Esto conforme al artículo 64 del COT, según el cual lo pagado para satisfacer tributos, accesorios y multas, cuya acción para exigir su cumplimiento esté prescrita, no puede ser materia de repetición, salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.

No obstante, es preferible impugnar todas estas actuaciones y solicitar a los jueces de la jurisdicción contencioso-tributaria llegado el momento, realicen el control de convencionalidad, entre otros argumentos de fondo.

Prueba anticipada

Los contribuyentes afectados por este ordenamiento jurídico defectuoso deben procurar la prueba judicial anticipada en cada caso, si la aplicación de estas normas deriva en un perjuicio patrimonial ostensible, resulta en menoscabo económico sufrido por el perjudicado consistente en la diferencia que existe entre la situación del patrimonio del que sufrió el agravio y la que tendría de no haberse realizado el hecho dañoso (*Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes*

⁵⁸ Corte IDH. La Expresión “Leyes” en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986. Serie A No. 6, párr. 32.

⁵⁹ *Ídem.*

Patrimonios y Decreto Constituyente de Anticipos), bien por disminución efectiva del activo, pero siempre comprendiendo en su plenitud las consecuencias del acto lesivo, que se busca demostrar o acreditar para cualquier eventual proceso, incluso por daños y perjuicio. Esta prueba anticipada se puede preconstituir mediante: (i) informe de contadores, concretamente informe de atestiguamiento independiente con resultado razonable atendiendo los principios de necesidad, utilidad, actualidad e inmediatez de la prueba y por medio de (ii) opinión de abogados.

En el caso de estas leyes constitucionales y decretos constituyentes se han producido daños. Esos daños hay que probarlos. En sentido objetivo el daño es todo menoscabo que a consecuencia de un acaecimiento o evento determinado sufre una persona, ya en sus bienes, ya en su propiedad, o en su patrimonio, y del cual haya de responder otro, en este caso, el “Estado Legislador” y la subsecuente responsabilidad individual⁶⁰.

De modo tal que se hace necesario imputar los daños derivados del atípico e irregular Estado Legislador (Asamblea Nacional Constituyente) y de la Administración Tributaria, bien por la sanción de leyes y decretos constituyentes que son subjetiva, material y formalmente ilegítimos o por la imposición de determinaciones de tributos y la imposición de sanciones por ilícitos tributarios mediante acto nulos de nulidad absoluta que, en consecuencia, no pueden gozar de presunción de legitimidad, por el origen espurio de la norma primaria, entre otras cosas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILÓ REGLA, Josep, *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*, Ariel, Barcelona, 2000.

BAQUERIZO Minuche, Jorge, *El Concepto de «Poder Constituyente» Un estudio de teoría analítica del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2021.

BREWER-CARÍAS, Allan R., “La inconstitucional convocatoria de una Asamblea nacional constituyente en 2017 como una muestra más de desprecio a la constitución”, en Brewer-Carías, Allan R. y García Soto, Carlos (Coords.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Colección Estudios Jurídicos No. 119, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2017.

⁶⁰ **Artículo 25 de la Constitución:** “Todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por esta Constitución y la ley es nulo, y los funcionarios públicos y funcionarias públicas que lo ordenen o ejecuten incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa, según los casos, sin que les sirvan de excusa órdenes superiores”.

CARRIÓ, Genaro R., *Sobre los límites del lenguaje normativo*, 1 reimpresión, Colección Filosofía y Derecho, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2001.

CHIASSONI, Pierluigi, *Técnicas de Interpretación Jurídica. Breviario para Juristas*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

FERRAJOLI, Luigi, *La democracia a través de los derechos. El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político*, traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Editorial Trotta, Madrid, 2014.

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La reforma del Código Orgánico Tributario de 2020. Análisis Crítico*, Caracas, 2021, consultado en: <https://linktr.ee/fraga-pittaluga>

MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

MEIER GARCÍA, Eduardo, “Reflexiones sobre el sistema tributario y el principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1999”, *Revista de Derecho Corporativo*, Vol. 2, Nº 1, Universidad Metropolitana, Caracas, 2002.

____ “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”, en Weffe, Carlos (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

____ “Racionalidad y parafiscalidad en Venezuela a propósito de la obra de Gabriel Ruan Santos”, *Liber Amicorum. Homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

____ “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR”, *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

____ “Teratologías tributarias y otras antinomias constitucionales”, *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

MORESO, Jose Juan y VILAJOSANA, Josep, *Introducción a la teoría del derecho*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2004.

RODRÍGUEZ, Jorge Luis, *Teoría analítica del derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2021.

VILAJOSANA, Josep, *Identificación y justificación del derecho*, Filosofía y Derecho, Marcial Pons, Madrid, 2007.

LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

*José Andrés Octavio L.**

SUMARIO

I. Introducción. II. La interpretación en el Código Orgánico Tributario. 1. Origen de las vigentes normas sobre interpretación en el Código Orgánico Tributario. 2. El Artículo 5 del Código Orgánico Tributario. 2.1. Primera parte del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario. 2.2. Segunda parte del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario. 3. El artículo 16 del Código Orgánico Tributario. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario. Referencias bibliográficas.

I. INTRODUCCIÓN

La interpretación de una norma jurídica consiste en desentrañar su sentido y alcance, con independencia de la posición que ocupe el intérprete dentro de los vínculos que de ella dimanen y dentro de los términos del precepto cuyo alcance se pretende determinar, con el objeto de aplicarla a un hecho concreto. Pero este proceso no puede ser desvinculado de la naturaleza de la relación que la norma de derecho regula, pues la labor del intérprete sería una tarea meramente formal que podría disociar o resultar incongruente con las realidades valoradas por legislador en el momento de la creación de la ley y el hecho acaecido que se pretende calificar, con injustas consecuencias para los sujetos involucrados.

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela UCV (1994), postgrado en Derecho Tributario UCV (1995-1996), LLM Universidad de Boston (1996-1997), profesor de Finanzas Públicas de la Universidad Central de Venezuela (2003-2008), profesor de pregrado y postgrado de la Universidad Metropolitana (2000-2007), profesor del Colegio de Contadores del Distrito Federal y Estado Miranda (2004), profesor de la Escuela Nacional de Hacienda Pública (1999-2003), vocal, secretario y vicepresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2001-2007), autor del libro *La Realidad Económica en el Derecho Tributario* (Editorial Jurídica Venezolana. 2000), coautor del libro *El Código Orgánico Tributario de 2001*. Obra colectiva. (LIVROSCA 2001), premio Marco Ramírez Murzi por el trabajo “El Ajuste por Inflación de las Sanciones en el Código Orgánico Tributario de 2001”.

Así mismo, la interpretación no sólo incumbe a los sujetos que ostentan una posición dentro del conjunto de relaciones derivadas de la norma una vez creada, sino que involucra una labor del propio órgano legislativo relativa al ejercicio de la potestad que le ha sido conferida, subordinada a las normas y principios contenidos en la Constitución¹.

Las normas de derecho tributario material no difieren de cualquier otro precepto del ordenamiento jurídico, y en tal virtud, su sentido y alcance deberá ser determinado conforme a la naturaleza de las realidades que éstas regulan, dentro del marco del presupuesto que las contiene y de los principios constitucionales que le sirven de fundamento. Así, la interpretación del hecho imponible tendrá que ser realizada tomando en consideración su naturaleza económica como parte inherente de su juridicidad, al tratarse de supuestos normativos que sujetan a imposición movimientos o manifestaciones de riqueza los cuales hacen presumir al legislador la existencia de capacidad contributiva de los sujetos obligados a soportar la exacción.

La interpretación de una norma jurídica de acuerdo a la esencia de las realidades que ella regula no es un planteamiento nuevo ni exclusivo del Derecho Tributario, como se evidencia de las opiniones de diversos autores en materia de Derecho Mercantil, como Francesco Messineo, al expresar que la naturaleza de los hechos es un elemento a tomarse en consideración en la interpretación de la normas², o Georges Ripert, quien no concibe la interpretación de institutos propios de esta rama del derecho desde un punto de vista jurídico, desconociendo el aspecto económico.³ En igual sentido, Dino Jarach, en referencia al razonamiento

¹ “En el caso normal, el de la interpretación de una ley, se trata de saber cómo aplicando una norma general a un hecho concreto, el órgano judicial o administrativo obtiene la norma individual que le incumbe establecer. Pero también la Constitución debe ser interpretada cuando se trata de aplicarla con la finalidad de sancionar leyes ordinarias, leyes de excepción u otras normas jurídicas reguladas directamente por aquéllas” Hans Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Argentina, 1981, p. 163.

² Así lo expresa Francesco Messineo, quien señala que “Para la recta comprensión de la norma, a menudo debe tenerse en cuenta el elemento de hecho que la norma se propone regular: se trata o de hechos de naturaleza técnica, o bien del sustrato económico de las relaciones jurídicas singulares...a cuyo exacto conocimiento está condicionada la interpretación de la norma. En estos límites, “la naturaleza de los hechos” de la que se querría hacer fuente autónoma de normas jurídicas, adquiere su importancia, bajo forma de “dato” o “sustrato”. cuyo conocimiento ayuda a entender el alcance y la finalidad (y, por consiguiente la razón de ser) de la norma”. Francesco Messineo, *Derecho Civil y Comercial*, Tomo I, Ediciones Jurídicas Europa-América, Argentina, 1954.

³ Georges Ripert, *Tratado Elemental de Derecho Comercial*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1954. En igual sentido véase Alfredo Rocco, *Principios de Derecho Mercantil*, Editora Nacional S.A., México, 1947.

sostenido por Cesar Vivante en materia de seguros, quien señala que el derecho comercial se diferenciaba y liberaba de los moldes del Derecho Civil para aplicar las leyes de acuerdo con el contenido real de las instituciones de la vida económica efectiva⁴.

La necesidad de tomar en consideración la naturaleza de las relaciones que la norma jurídica regula es un imperativo común a todos los métodos de interpretación, cuyo fundamento se encuentra en el abandono de la aplicación del derecho como un simple silogismo, concepción propia de las corrientes jurídicas del siglo XIX.⁵ En efecto, la interpretación no es una mera deducción lógica de la norma, sino que aporta algo no contenido en ésta, como es la calificación y determinación individual, que no está ni puede estar especificada en esa norma general.⁶ El resultado al cual puede llegarse a través de la utilización exclusiva de la lógica deductiva formal por oposición a la lógica real o material, representa el desconocimiento por parte del intérprete, de la naturaleza de los hechos que la norma pretende regular y hace del derecho positivo un conjunto de preceptos inoperantes, divorciados o incongruentes con la finalidad para la cual fueron creados.

La distinción entre la lógica formal y real, y su incidencia en el proceso de interpretación de las normas jurídicas, ha sido expresada por el jurista francés Henri de Page, en los siguientes términos:

“El abuso de la lógica deductiva entraña un peligro infinitamente grave, el peligro del error generalizado. Desgraciadamente se olvida demasiado que la lógica no es una fuente de verdad, sino un simple procedimiento del espíritu, una técnica de deducción. La verdad o el error del principio inicial son indiferentes a los procedimientos de la lógica deductiva. La sola condición para el éxito de la lógica deductiva es un encadenamiento de silogismos, una sucesión de razonamientos correctos, sobre cuyo funcionamiento y sobre cuyo resultado la verdad objetiva carece de toda

⁴ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Argentina, 1983, p. 402.

⁵ Esta concepción mecánica de la interpretación fue mantenida principalmente por la Escuela Francesa de la Exégesis, los pandectistas alemanes y por juristas pertenecientes al sistema del Common Law durante el siglo XIX. Sobre el rechazo de la interpretación o concepción mecánica de la función jurisdiccional se han pronunciado abiertamente, entre otros, la Jurisprudencia teleológica de Ihering, la doctrina de Geny, los aportes de Oliver Wendell Holmes, la axiología jurídica de Stammler, la Teoría Pura del Derecho de Kelsen, la Jurisprudencia Sociológica Norteamericana, La Escuela Alemana de la Jurisprudencia de Intereses, el movimiento del Realismo Jurídico en Estados Unidos y la Teoría Francesa de la Institución. Enciclopedia Jurídica OMEBA, DRISKILL S.A., Buenos Aires, Argentina, 1978.

⁶ En este sentido véase Hans Kelsen, *ob. cit.*

influencia... un error objetivo en cuanto al punto de partida de la deducción no vicia el procedimiento deductivo. Si éste se desarrolla aisladamente y sin contacto con la realidad, el espíritu alcanzará una conclusión falsa con la misma certidumbre que una conclusión verdadera, según que el punto de partida sea verdadero o falso respectivamente".⁷

Sobre estas bases el autor francés señala que la lógica real aspira a la verdad mientras que la lógica formal es un simple procedimiento deductivo. Y concluye señalando que:

*“Usar la lógica tradicional, la lógica formal en los menesteres de la interpretación asila la ley dentro de una atmósfera rarificada de racionalidad pura, con lo cual la corta de toda posibilidad de verificación con la realidad objetiva. Dentro del imperio de la mera deducción se puede fundamentar con igual facilidad el error y la verdad. La lógica formal sanciona con indiscriminada serenidad tanto la equidad como la iniquidad. Los resultados de emplear la lógica tradicional en los menesteres de la interpretación son. El engaño, la mentira y la aberración”*⁸.

La crítica de la interpretación como un proceso de “automatismo lógico”⁹, ha sido también realizada bajo la perspectiva de los denominados conceptos jurídicos indeterminados, presentes cuando “la ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado”¹⁰. La propia naturaleza del Derecho tributario y su vinculación con el principio de capacidad contributiva, como acertadamente señalan J.L. Pérez de Ayala y Eusebio González, conduce a la frecuente utilización de conceptos contenidos en las normas, que se refieren a magnitudes económicas, cuyo sentido y alcance debe establecerse “*Con arreglo a criterios de conocimiento que sólo las disciplinas económicas financieras pueden proporcionar.*”¹¹ Y concluyen los mencionados autores afirmando “*que la valoración de los conceptos legales, si bien no puede negarse que compete a los juristas, ha de hacerse, en los casos examinados, con criterios que exigen cierto grado de conocimientos económicos financieros*”¹².

Los anteriores razonamientos ponen en evidencia que el intérprete de las normas tributarias materiales debe desentrañar su sentido y alcance, con

⁷ Henri de Page citado por Luis Recaséns Siches. Enciclopedia OMEBA, *ob. cit.*

⁸ *Ídem.*

⁹ José L. Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 2º Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid-España, 1981, p. 24.

¹⁰ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1992, p. 144.

¹¹ José L. Pérez de Ayala, y Eusebio González, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 24.

¹² *Ídem.*

fundamento en las manifestaciones de riqueza que el legislador ha considerado de manera abstracta como reveladoras de capacidad contributiva, dentro del marco del presupuesto que las contiene (hecho imponible) y de los principios constitucionales que limitan el ejercicio del poder de imposición, junto con la adecuada calificación de las manifestaciones de riqueza verificadas en la realidad, para determinar la correspondencia de éstas con el hecho generador de la obligación tributaria o con los supuestos normativos que dispensan su cumplimiento. En otras palabras, la interpretación involucra la valoración en que se inspira la norma tributaria sustantiva junto con la realidad y sentido de los hechos que en aquélla pretenden subsumirse.¹³

II. LA INTERPRETACIÓN EN EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

1. Origen de las vigentes normas sobre interpretación en el Código Orgánico Tributario

En la reforma del Código Orgánico Tributario (COT) de 2001, se realizaron una serie de modificaciones a las normas sobre interpretación de las leyes tributarias, como consecuencia de lo establecido en el Numeral Primero de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, cuyo texto expresa:

“En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca entre otros aspectos:

1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades...”

Antes de entrar a analizar las normas modificadas e incluidas en la mencionada reforma del COT, es prudente realizar algunas precisiones sobre la naturaleza de citada disposición. En primer lugar, del contenido de esta norma se evidencia que no se trata de una verdadera disposición transitoria, por cuanto no regula el pase de una determinada situación a otra. En segundo lugar, ésta constituye, como señaló José Andrés Octavio B., una norma de aquellas que la

¹³ En este sentido Recaséns Siches, Luis citado por Giuliani Fonrouge, C.M. *Derecho Financiero*, Volumen I y II, 4^o Edición, obra actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, p.98. *“La lógica de los contenidos de las disposiciones jurídicas, es una lógica diferente de la lógica tradicional; es el logos de lo humano, la lógica de lo razonable, a diferencia de la lógica de lo racional o de tipo matemático. Ante cualquier caso, fácil o difícil, hay que proceder razonablemente, percatándonos de la realidad y sentido de los hechos, de las valoraciones en que se inspira el orden jurídico positivo, y, conjugando lo uno con lo otro, y lo otro con lo uno, llegar a la solución satisfactoria, esto es, satisfactoria de lo que el orden jurídico considera como sentido de justicia”*.

doctrina jurídica denomina “imperfectas”, por cuanto su incumplimiento por parte de la Asamblea Nacional, bien en cuanto al plazo fijado, o bien a la inclusión o no inclusión en el Código, de alguno de los aspectos en ella indicados, no tendría sanción ni efecto legal alguno. Así mismo, la redacción de cada uno de los puntos que esta Disposición Transitoria contiene, indica su carácter meramente recomendatorio, a diferencia de normas dispositivas de obligatorio acatamiento por el legislador, como son, por ejemplo, las que consagran los principios de legalidad y no confiscación¹⁴.

No obstante, estas características de la transcrita Disposición Transitoria, la Administración Tributaria señaló dentro de la exposición de motivos del proyecto del COT, lo siguiente:

“La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su Disposición Transitoria quinta (sic) ordena en un plazo perentorio proceder a la reforma del Código Orgánico Tributario, enumerando una serie de aspectos que deben ser considerados con miras a mejorar tan importante instrumento legal y garantizar el cabal cumplimiento de los derechos y deberes que de la relación tributaria se derivan”.¹⁵

Bajo estas premisas, la Asamblea Nacional decretó el Código Orgánico Tributario en el año 2001, el cual, en materia de interpretación de las normas tributarias, modificó la redacción del Artículo 6° del Código anterior, ahora Artículo 5°, e incluyó un nuevo artículo bajo el número 16, este último con una redacción y sentido semejante a los Artículos 92 y 60 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

¹⁴ Sobre este tipo de normas, Hans Kelsen ha señalado: “Para que una norma pertenezca a la esfera del derecho es necesario que defina la conducta que constituye la condición de una sanción y determine esta sanción; por ejemplo: “El que no cumple con el servicio militar debe ser condenado a una pena de dos a cinco años de prisión.” Aquí tenemos una norma jurídica completa, que contiene todos los elementos necesarios. Una norma que se limitará a imponer la obligación de hacer el servicio militar sería incompleta, dado que no indicaría cual es la sanción en caso de violación de esta obligación. Debe ser, por lo tanto, completada para convertirse en una verdadera norma jurídica.” Hans Kelsen, *Teoría Pura de derecho*, ob. cit. En igual sentido José Andrés. Octavio B., “La Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999. Ponencia presentada en la Academia de Ciencias Políticas y Sociales”, *La Tributación en la Constitución de 1999*, Academia Nacional de Ciencias Económicas y de Ciencias políticas y Sociales, Caracas, 2001.

¹⁵ Es importante destacar que esta exposición de motivos proviene del Proyecto de Código Orgánico Tributario elaborado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) el cual fue dado a conocer de manera informal, sin que esta dependencia haya desmentido tal versión, y el cual tiene como objeto atender el propósito expresado en la mencionada Disposición Transitoria Quinta.

2. El Artículo 5 del Código Orgánico Tributario

El Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, establece:

“Artículo 5.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.”

El artículo antes citado tiene dos partes claramente diferenciadas, la primera, relativa a la interpretación de las normas tributarias en general y, la segunda, referida a la interpretación de los beneficios fiscales.

2.1. Primera parte del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario

La primera parte de este artículo, con una redacción idéntica a todos los Códigos anteriores, señala que *“Las normas tributarias podrán ser interpretadas con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho”*, lo cual significa que las leyes tributarias son normales y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a cualquier norma jurídica, desechándose de esa forma los aforismos *in dubio pro fisco* o *in dubio contra fisco*¹⁶.

Este reconocimiento de las normas tributarias como verdaderas normas jurídicas, se traduce en la posibilidad de interpretarlas conforme a los distintos métodos elaborados por diversas corrientes de pensamiento, desde los clásicos como el gramatical, histórico, lógico, teleológico y sistemático, hasta aquellos considerados propios del derecho tributario, como la interpretación funcional y la interpretación según la realidad económica o consideración económica.

Así mismo, encontramos que la norma señala que las disposiciones tributarias se interpretarán *“...atendiendo a su fin y a su significación económica...”* lo cual es una consecuencia del sustrato, naturaleza o fundamento económico de las normas tributarias materiales y concretamente, de las disposiciones que establecen los hechos imposables de los impuestos. En efecto si bien el hecho imponible es un concepto jurídico, puesto que necesariamente debe ser establecido en una norma de rango legal, ello no constituye una característica exclusiva de este presupuesto.

La juridicidad del hecho generador del tributo representa sólo una garantía formal relativa al órgano que lo establece, carácter que no le es exclusivo y que no constituye *per se* garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. La limitación material en cuanto al contenido de la norma tributaria y la característica

¹⁶ Véase en este sentido el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Secretaria General, Organización de los Estados Americanos. Washington D.C.1968. Segunda Edición.

propia del hecho imponible, vienen dadas por el principio de capacidad contributiva, consustancial a las realidades económicas o flujos de riqueza elevados a la categoría de hechos jurídicos que presumen la existencia de ese potencial.¹⁷ La verdadera naturaleza o fundamento del hecho generador de la obligación tributaria debe ser establecida en atención a la realidad de las situaciones valoradas por el legislador al momento de su creación, como es la manifestación de riqueza reveladora de capacidad contributiva que se pretende sujetar a imposición. Esta aptitud para la satisfacción de prestaciones de naturaleza tributaria es lo que imprime contenido económico al hecho imponible¹⁸.

Esta naturaleza o sustrato económico no pretende desconocer la condición del hecho imponible como concepto jurídico, por cuanto todos los elementos económicos moldeados por el legislador e incluidos en el hecho imponible, dejan de ser “simples realidades” para transformarse en hipótesis de rango legal, y es por esto que su esencia económica forma parte indisoluble de esa juridicidad¹⁹.

En conclusión, cuando el COT señala que las normas tributarias deberán ser interpretadas “*atendiendo a su fin y a su significación económica*”, ello no modifica la forma en que éstas deben ser interpretadas, pues al igual que todas las disposiciones legales, las normas tributarias deben ser interpretadas en función de las realidades sobre las cuales proyectan sus efectos, como son los flujos de riqueza que el legislador valora como reveladores de capacidad contributiva al establecer los distintos hechos imposables.

Por último, cuando esta primera parte del artículo 5 señala que el intérprete podrá llegar “*a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias*”, ello deriva del reconocimiento de las normas tributarias como normas jurídicas normales y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a cualquier norma jurídica.

Los resultados restrictivos o extensivos son consecuencia de una deficiente técnica legislativa al establecer los supuestos de sujeción, exención u otro beneficio, de la vaguedad o imprecisión de estas normas o por expresarse éstas en

¹⁷ José Andrés Octavio L., *La Realidad Económica en el Derecho Tributario*, Colección Estudios Jurídicos N° 73, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000.

¹⁸ José Andrés Octavio L., *ob. cit.* En igual sentido, Amilcar de Araujo Falcao al señalar que “ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya. En otras palabras: en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica.” Amilcar De Araujo Falcao, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1964.

¹⁹ José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

términos enunciativos. En estos casos, el intérprete deberá desentrañar el sentido y alcance de la norma a través de la finalidad perseguida por el legislador al establecer el tributo, sin que sea posible restringir el alcance de la norma, desconociendo supuestos en ella establecidos, inclusive aquellos implícitamente contenidos, pues la interpretación sería contraria a la Ley, o extender su alcance y aplicarla a supuestos que no se correspondan con los contenidos explícita o implícitamente en la misma, so pena de incurrir en la integración analógica, inaplicable a las normas tributarias materiales.

2.2. Segunda parte del Artículo 5 del Código Orgánico Tributario

La última parte del Artículo 5 del COT señala que “*Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva*”.

Como punto previo al análisis de esta disposición debemos señalar que ella refleja la orientación de este instrumento legal, contraria al equilibrio de las partes de la relación tributaria; en este caso, no sólo en perjuicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes sino también, en detrimento de las actividades que el legislador ha pretendido fomentar al establecer dichos beneficios.

Sin embargo, esta exigencia de interpretar en forma restrictiva los beneficios fiscales es absolutamente inoperante, por las siguientes razones:

- a. Si se acepta la errónea tesis sostenida en la exposición de motivos del COT, sobre el carácter obligatorio de la “Disposición Transitoria Quinta”, la reforma ha debido señalar el carácter estricto de la interpretación y no el restrictivo, lo cual constituye una flagrante violación de este supuesto mandato.
- b. La concepción de “interpretación restrictiva” constituye un error jurídico, por cuanto esta noción no tiene la entidad de método interpretativo, sino que se refiere a la graduación de los resultados derivados de cualquier proceso de interpretación de una norma jurídica.

El establecimiento *a priori* de resultados restrictivos en la interpretación de normas, como lo señala la última parte del Artículo 5 del COT, representa el desconocimiento de la relación tributaria como relación de derecho, lo cual es contrario a las disposiciones constitucionales que rigen la tributación, por cuanto ambas partes de la relación se encuentran sometidas a la legalidad, en consecuencia, ninguna de ellas puede arrogarse mayores derechos de los que el ordenamiento les otorga.

La obtención de resultados restrictivos en los procesos de interpretación de normas que establecen beneficios fiscales no puede conllevar al desconocimiento de supuestos en ellas establecidos, inclusive aquéllos implícitamente contenidos, pues la interpretación sería contraria a la ley, desnaturalizando el beneficio otorgado, en perjuicio evidente de la actividad que el legislador ha pretendido fomentar.

Por otra parte, si la intención del dispositivo es equiparar indebidamente el concepto de “restrictivo” con “estricto”, calificativo este último utilizado en la “Disposición Transitoria Quinta”, se deben realizar las siguientes precisiones:

Interpretación estricta es la negación de cualquier orden jurídico, pues de acuerdo con la definición de la Real Academia Española, estricta significa “*Estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la Ley y que no admite interpretación*”²⁰.

Aunado al aspecto semántico antes señalado, la denominada “interpretación estricta” ha sido fuente de severas críticas por un amplio sector de la doctrina, como consecuencia de su imprecisión y su origen está vinculado al concepto hoy superado, de que las leyes fiscales entraban en la categoría de leyes “odiosas”, lo que justificaba el criterio interpretativo de *in dubio contra fiscum*. El problema, como ha señalado el profesor Ramón Valdés Costa, se vincula con los conceptos de interpretación restrictiva, extensiva e integración analógica, y puede afirmarse que sus sostenedores la asimilan a la interpretación literal o declarativa²¹.

De esta forma, si se asimila el concepto de “interpretación estricta”, término utilizado en la “Disposición Transitoria Quinta” de la Constitución, con la interpretación literal, la primera es susceptible de las mismas críticas y limitaciones de la segunda:

- a. Las palabras o términos contenidos en la norma “solo adquieren sentido dentro del contexto real en que esta es emitida”²² y dentro de los motivos o propósitos que ella persigue.²³
- b. El significado de las palabras utilizadas por el legislador no necesariamente coincide con su acepción coloquial o con el concepto técnico de otras ciencias vinculadas al fenómeno de la imposición, e inclusive, pueden no corresponderse con las definiciones preexistentes contenidas en el ordenamiento jurídico, en atención a la naturaleza y fines del derecho tributario.²⁴

²⁰ *Diccionario de la Lengua Española*. Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición 2001. Resaltado del Autor.

²¹ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*. Segunda Edición, Editorial Temis, S.A., Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1996. En igual sentido José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

²² Luis Recasens Siches, *Enciclopedia Jurídica OMEBA DRISKILL*, S.A., Buenos Aires-Argentina 1978.

²³ José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

²⁴ *Ídem*.

Como consecuencia de los razonamientos que anteceden, los cuales revelan una evidente confusión de conceptos del legislador (interpretación estricta, “restrictiva” y literal) el alcance de la segunda parte del Artículo 5 del COT, está subordinado al postulado general en materia de interpretación contenido en su encabezamiento: las normas que establecen beneficios fiscales deben ser interpretadas “*atendiendo a su fin y a su significación económica*”, como en efecto ha sido señalado en las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores Octavo y Segundo de lo Contencioso Tributario, en fechas 15-6-2001 y 11-7-2001, respectivamente, cuyos textos expresan de forma similar:

“...al intérprete de la ley tributaria le corresponde buscar su elemento teleológico o finalista para lo cual ha de acudir a los principios constitucionales que informan al sistema tributario. Sin embargo, cabe preguntarse por “interpretación estricta”...El mandato expresado en la Disposición Transitoria encuentra su justa dimensión en el postulado fundamental que este señala: la interpretación estricta debe atender a los fines de las normas tributarias y a su significación económica, es decir, a la estricta aplicación de las normas tributarias, prescindiendo de una mera apreciación formal del presupuesto, con el objeto de verificar la correspondencia de los hechos que se califican, con el sustrato económico contenido en el supuesto que se interpreta...”

“...la rigurosidad en la interpretación de las normas impositivas según su finalidad y su significación económica, es consustancial a la vigencia de los principios constitucionales de la tributación y, en general, a las garantías de los administrados, enunciadas en el texto fundamental, así como a la preservación de los intereses del Estado, de modo que tal método interpretativo implica el respeto absoluto a las partes que intervienen en la relación jurídico tributaria.

Nuevamente se pone de manifiesto, tal como subyace de la expresión “interpretación estricta” a la que alude el constituyente, que toda interpretación de las leyes tributarias ha de atender y respetar en primer término los postulados y principios constitucionales. Ello no podría ser de otro (sic) pues “la supremacía de la Constitución sobre todas las normas (entre otras las tributarias) y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación – por operadores públicos o por operadores privados, por Tribunales o por órganos legislativos o administrativos – en tal sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como específicos referentes a la materia de que se trate.

*Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico...*²⁵

De esta forma, los resultados obtenidos por el intérprete en atención al sustrato económico de las normas tributarias no alteran el sentido de las mismas, sino que les atribuyen su verdadero alcance, ajustándose a la voluntad de la ley “y en ese sentido puede afirmarse que la interpretan estrictamente”²⁶, dentro de la más absoluta igualdad de las partes que intervienen en la relación, con el objeto de determinar el goce del beneficio cuya aplicación se pretende establecer²⁷.

Por último, si la intención del legislador al incluir esta inoperante limitación, fue la de evitar la obtención indebida de beneficios fiscales por la vía de analogía, ello constituye un claro desconocimiento de nociones jurídicas elementales en materia de interpretación. La analogía no constituye bajo ningún respecto un método de interpretación, sino una forma de integrar la Ley, cuya aplicación a las normas tributarias materiales es desechada con la simple consagración del principio de la legalidad, pero que, por razones aclaratorias, como lo reconocen los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), fue incluida la norma que señala que a través de la misma no podrán crearse hechos imposables o beneficios fiscales²⁸.

3. El artículo 16 del Código Orgánico Tributario

En la reforma del COT del año 2001, fue incluido un nuevo artículo bajo el número 16, actualmente en vigencia, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 16.- Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de

²⁵ Sentencias dictadas por los Tribunales Superiores Octavo y Segundo de lo Contencioso Tributario, en fechas 15-6-2001 y 11-7-2001, respectivamente, consultadas en original. En igual sentido, José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

²⁶ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, *ob. cit.*

²⁷ José Andrés Octavio L., *ob. cit.* Sobre la interpretación de las normas que establecen beneficios tributarios, la más autorizada doctrina ha señalado: “la interpretación de las normas que crean incentivos tributarios debe hacerse de acuerdo con los principios o criterios generales de interpretación del derecho tributario, y no limitarse a criterios literales o restrictivos.” Resolución de las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 1975.

²⁸ Artículo 7 del COT de 1982 y sus sucesivas reformas (1992 y 1994) y Artículo 6 del COT vigente.

sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único: Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, solo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.”

El Artículo 16 del COT, conjuntamente con el Artículo 5 de dicho instrumento legal, antes analizado, constituye el establecimiento explícito de la interpretación de las normas tributarias según la realidad económica o consideración económica, cuyo principio fundamental es la prevalencia de la sustancia sobre las formas, lo cual es inherente al fundamento económico del hecho imponible, al carácter *ex lege* de la obligación tributaria y al principio de igualdad y generalidad en materia impositiva²⁹.

El fundamento económico del hecho imponible en el caso de los impuestos, obliga al intérprete a prescindir de una mera apreciación formal del presupuesto y de los hechos que se pretenden subsumir en la norma, con el objeto de gravar la manifestación de riqueza que el legislador quiso sujetar a imposición, cuando el hecho imponible ha sido definido en atención a una realidad económica y no a una determinada forma.

Como ha sido señalado, la interpretación del hecho imponible debe ser realizada tomando en consideración su naturaleza o fundamento económico como parte inherente de su juridicidad, al tratarse de supuestos normativos que sujetan a imposición movimientos o manifestaciones de riqueza que hacen presumir al legislador la existencia de capacidad contributiva de los sujetos incididos³⁰.

Esta afirmación no sugiere el error de interpretar “económicamente” el hecho imponible frente a una interpretación jurídica del mismo. La labor del intérprete del hecho generador es siempre jurídica, por cuanto forma parte de la técnica consistente en el adecuado manejo de los medios que permiten alcanzar los objetivos que la norma tributaria persigue, tanto en su formulación como en su aplicación (técnica jurídica)³¹.

De esta forma, resulta obligatorio al intérprete del precepto impositivo, proceder a la exacta valoración de la función y naturaleza económica de los hechos

²⁹ Sobre el origen de la interpretación de las normas tributarias según la realidad económica, véase José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

³⁰ *Ídem.*

³¹ Sobre la interpretación como labor jurídica y su inclusión dentro del proceso de aplicación del Derecho, véase Eduardo García Maynez, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., Mexico, 1972.

sociales (manifestaciones de riqueza) a que éste se refiere, como mecanismo que indique la realidad que el legislador ha querido apreciar a los efectos tributarios³².

En este sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia en sentencia de fecha 4-4-63, al expresar:

“...*Especial énfasis han puesto las partes en pretender demostrar cuál es, a su juicio, el método correcto de interpretación de las leyes tributarias. En apoyo de sus respectivas pretensiones, las partes han contrapuesto el método económico y el método jurídico de interpretación de tales leyes.*

Considera la Sala que resultaría equivocado pensar que en esta materia las leyes deben interpretarse económicamente y no jurídicamente, pues, las leyes, cualquiera que sea su contenido, como instrumentos jurídicos que son, solo son susceptibles de interpretación jurídica; lo que no excluye en forma alguna que en la interpretación de leyes de naturaleza económica deje de tomarse en cuenta cuando se trate de determinar su significado y alcance el factor económico entre los demás que puedan conducir a evidenciar la genuina intención que tuvo el legislador al concebirlas. Así se cumple con el artículo 4 del Código Civil que ordena que “a la Ley debe atribuírsele el sentido que parece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre si y la intención del legislador”³³.

No se trata –con la consideración económica– de trasladar y aplicar indiscriminadamente conceptos de otras disciplinas vinculadas al estudio del fenómeno tributario, como la economía o la Ciencia de la Hacienda, al campo del Derecho Tributario, y concretamente, a la definición de la categoría impositiva que se pretenda interpretar, puesto que sólo tendrán valor jurídico aquellos conceptos económicos o financieros incorporados al hecho imponible y con fundamento en los mismos es que el intérprete realizará su labor. Si el legislador, al momento de efectuar la valoración de una determinada manifestación o

³² Ezio Vanoni, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1961. Con igual criterio se ha expresado Jarach al señalar que “sería equivocado creer que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Alguien lo dijo, pero es un desatino, porque las leyes siempre se interpretan jurídicamente, y la interpretación económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, sino que, simplemente, es un criterio jurídico en el sentido de que dichas leyes deben interpretarse con una modalidad especial, inherente a su naturaleza”. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Tomo I y II, Buenos Aires, 1969; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983. Así mismo José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

³³ Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 4-4-63. Caso: *Creole Petroleum Corporation vs. El Fisco Nacional. Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965*. República de Venezuela. Ministerio de Hacienda. Administración General del impuesto sobre la Renta. Caracas 1967.

transferencia de riqueza en la creación del hecho imponible, establece consecuencias impositivas disímiles entre dos supuestos sustancial o económicamente idénticos, la demostración de esa identidad no libera al intérprete de su obligación de aplicar la ley³⁴.

Estas consideraciones ponen en relieve el método de interpretación según la realidad económica encuentra su limitación en el principio de legalidad en materia tributaria, pues si bien cierto que las normas impositivas poseen un indiscutible sustrato económico conforme al cual deberán ser interpretadas, no es menos cierto que éste, al igual que cualquier otro método, debe subordinar su resultado al marco en que ha sido concebida la norma que contiene la manifestación de riqueza que se pretende sujetar a imposición, que a su vez se encuentra condicionada por los principios de rango constitucional que le sirven de fundamento.

Por su parte, el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, y en estrecha vinculación con el razonamiento que antecede, no permite que el nacimiento obligación tributaria esté supeditado a la voluntad de los particulares, para los casos en que el hecho imponible haya sido definido atendiendo a una realidad económica determinada y no a las formas, pues ello violaría el principio de generalidad e igualdad contenidos en la Constitución. En efecto, la obligación tributaria surge de la realización o verificación del hecho imponible, y si se reconociera a los contribuyentes la posibilidad de manipular el régimen tributario de sus relaciones, ello sería desconocer la ley como fuente única de obligaciones impositivas y atribuirle tal poder a la voluntad particular, con la consecuente discriminación entre los diversos sujetos llamados a soportar el gravamen.³⁵

Ahora bien, el método de la interpretación según la realidad económica, se apoya en el postulado de la prevalencia de la sustancia sobre las formas, valido tanto para los conceptos económicos elevados a supuestos jurídicos (v.gr. la renta), considerados propios del Derecho Tributario, como para aquellas categorías preexistentes en el ordenamiento a las cuales la legislación fiscal atribuye una nueva consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, por reflejar estas últimas, la aptitud del sujeto incidido de contribuir con las cargas públicas.

³⁴ Véase Ezio.Vanoni, *ob. cit.* En igual sentido, José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

³⁵ En este sentido, véase entre otros: José Andrés Octavio B. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Editorial Jurídico Venezolana, Caracas, 1998. Dino Jarach, *ob. cit.* Ramón Valdés Costa, *ob. cit.* Fernando Sainz de Bujanda, *El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, Colección temas de Derecho Tributario, Comisión Viaje Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Promoción 1968. Amilcar De Araujo Falcao, *ob. cit.* Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomos I y II, Cuarta edición, Depalma, Argentina, 1999; y José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

Cuando el hecho imponible consiste en actos definidos por normas de otras ramas del derecho, en los cuales la voluntad de los particulares es determinante para la relación jurídica que se pretende establecer, puede surgir el conflicto entre la forma jurídica adoptada, es decir, la manera en que se exteriorizan (*intentio juris*) y la finalidad económica perseguida con la realización del acto (*intentio facti*). Si las categorías jurídicas a través de las cuales se manifiestan la intención de las partes, se encuentran en abierta contradicción o son atípicas en relación al resultado económico que éstas pretenden alcanzar, el intérprete del hecho imponible deberá prescindir de esas formas y aplicar el tributo sobre la manifestación de riqueza subyacente, siempre y cuando la misma (manifestación de riqueza) encaje dentro del presupuesto establecido en la norma eludida, como lo afirma Amilcar de Araujo Falcao “*es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la relación económica que se exterioriza mediante aquella.*”³⁶

Así mismo, el intérprete deberá atribuir a los actos o hechos definidos por otras ramas del derecho y elevados a la categoría de imposables, el significado acorde con la naturaleza y fines del derecho tributario, situación ésta que puede presentarse como resultado de una inadecuada técnica legislativa en la definición del hecho generador, pero que en todo caso pone de manifiesto su autonomía “*para definir sus institutos propios y exclusivos.*”³⁷ En igual sentido, Valdés Costa citando a D’Amelio, quien reconoce que si bien el derecho privado persigue finalidades diferentes al hecho tributario “*es de presumir en principio que cuando una norma de derecho tributario hace referencia a una relación de derecho privado, ha adoptado también la definición de que tal relación ha dado la ley de derecho común.*”³⁸

Lo anterior no significa negar, como lo expresan los autores del MCTAL, “la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad esté admitida por el derecho tributario. La norma en estudio³⁹ se refiere a los casos en

³⁶ Amilcar De Araujo Falcao, *ob. cit.*

³⁷ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1992. En igual sentido, José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

³⁸ Ramón Valdés Costa. *Instituciones de Derecho Tributario. ob. cit.*

³⁹ La norma a la cual se refiere la cita es el Artículo 8° del MCTAL, cuyo sentido y alcance es similar al Artículo 16 del Código Orgánico Tributario. “8°-*Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse no apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.*

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con

que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta”⁴⁰. Así, los posibles conflictos de la forma vs. el fondo económico deben ser resueltos bajo el principio de igualdad de las partes de la obligación tributaria sustancial entendida como “una perfecta y absoluta paridad jurídica entre el Fisco y el contribuyente”⁴¹ y “si el derecho de los particulares se considera excesivo, o si el texto de la ley no contempla la finalidad perseguida por el legislador al crear el tributo, lo que corresponde es la modificación de la ley”⁴² y en ningún caso, la extensión por analogía del presupuesto a través del desconocimiento de las formas utilizadas por

los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.”

- ⁴⁰ El análisis realizado por los autores del MCTAL sobre el alcance del Artículo 8° del MCTAL, coincide con el concepto de “economía de opción”, señalado por Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano S., quienes han reconocido la posibilidad que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que resulte menos gravosa, pero -y esta es la diferencia con el fraude a la ley- dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes. Queralt, Juan Martín y Lozano S., Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 4ta. Edición, Editorial Tecnos, Madrid, España. 1993.
- ⁴¹ Dino Jarach, *Introducción al Derecho Tributario*, Fundación de Cultura Universitario, Montevideo-Uruguay, 1995. En igual sentido véase Rodolfo R. Spisso, “La relación tributaria material y procesal está regida por el principio de la igualdad de las partes, en la que el fisco asume el rol de sujeto de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción. La aplicación del principio de la igualdad de las partes a la relación tributaria material es una de las cuestiones que más ha suscitado la atención de la doctrina desde que Nawiasky la anunció en 1926, al afirmar que no se trata de una relación de poder sino de una relación de simple contenido patrimonial. Es falso, afirma Nawiasky, considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: al contrario, el Estado solo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido.” Rodolfo R. Spisso, *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1996.
- ⁴² Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, *ob. cit.* Consideramos acertada la opinión de este autor cuando señala que “*la solución consiste en respetar equilibradamente, los derechos de ambas partes. El de los particulares, de adoptar las formas jurídicas más adecuadas a sus necesidades, situación económica internacionalmente como business purpose, incluso con fines de ahorro impositivo, o con otros fines, como la reorganización de empresas mediante fusiones o separación de sociedades, o la transformación de la naturaleza de éstas, siempre que las nuevas formas no conduzcan a resultados contrarios a la legislación tributaria. El principio aplicable es el de que nadie puede ser privado de lo que la ley no le prohíbe.*”

los contribuyentes, con el objeto de sujetar a imposición una manifestación de riqueza no contemplada por el mismo en virtud de su semejanza o parecido con aquél.

Recordemos que la interpretación es una labor jurídica, y como tal, el intérprete ante la similitud del sustrato económico de dos realidades no puede otorgarles el mismo resultado impositivo, si el legislador las ha valorado y les ha otorgado consecuencias tributarias distintas. Lo contrario sería dar cabida a la analogía como fuente de las obligaciones fiscales y la posibilidad de innumerables arbitrariedades por parte del sujeto acreedor.

Sobre la realidad económica y la analogía, las Resoluciones de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario expresaron que, en la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo *ex lege* dicha obligación no debe ampliarse por vía de la integración el campo de aplicación de la ley. Así mismo, si el intérprete se encuentra ante la utilización de dos formas jurídicas diferentes que evidencia similar manifestación de riqueza dentro del marco de un mismo hecho imponible, la consecuencia lógica será la sujeción de ambas a similar gravamen.⁴³

Es de suma importancia señalar que la consideración económica no se plantea sólo como una herramienta del sujeto activo de la obligación para hacer efectivo el cumplimiento de la prestación tributaria o que opera exclusivamente en los casos de abuso de las formas. Ella es válida para ambos sujetos de la relación, como corolario del principio de la igualdad de las partes en materia tributaria e indispensable como mecanismo para la adecuada comprensión del hecho jurídico de sustrato económico que se pretende interpretar. De esta manera, la interpretación según la realidad económica no se detiene en situaciones que determinan la sujeción al impuesto, sino también para evidenciar supuestos de no sujeción, exención o exoneración, pues como expresa la más autorizada doctrina latinoamericana, para que este método sea “*realmente de estricta justicia, debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio Fisco*”⁴⁴.

⁴³ José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

⁴⁴ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, ob. cit.* Dino Jarach, *El hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario*, Tercera Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina. Finanzas Públicas, *ob. cit.* Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario, ob. cit.* Oswaldo Padrón Amare, “Notas acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria”, En *Revista de Derecho Tributario*, N° 16, enero-febrero, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1997. Así mismo, Isaac Rechter, y Beatriz Gonzalez de Rechter, quienes han expresado con referencia a la jurisprudencia argentina “La doctrina judicial expuesta constituye una acabada demostración de que la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal de Justicia se ha enderezado a aceptar lo que podría calificarse de aplicación simétrica

Por ello, el intérprete frente a dos relaciones jurídicas cuyo sustrato económico subyacente sea idéntico, no podrá llegar a un resultado impositivo distinto para cada una en función de las formas utilizadas por los contribuyentes, por cuanto si una de estas manifestaciones de riqueza no se corresponde con el hecho imponible, resulta forzoso concluir la no sujeción de la otra, salvo que se trate de una categoría tributaria creada en función de tales formas, caso en el cual el tratamiento fiscal debe ser disímil. Igual razonamiento rige en materia de beneficios tributarios, donde el proceso de interpretación debe penetrar las formas en que la riqueza se manifiesta para determinar su correspondencia con aquella con legislador quiso dispensar del cumplimiento de la prestación.⁴⁵

Como conclusión del análisis que antecede, consideramos que el artículo 16 es un simple desarrollo de lo dispuesto en el Artículo 5 del COT, por cuanto no hay duda de que el método de interpretación según la realidad económica es de aquéllos admitidos en derecho, el cual materializa “*el fin y significación económica*” de estas normas, como se evidencia en las legislaciones de un gran número de países latinoamericanos,⁴⁶ en su modalidad restringida en los tratados generales para evitar la doble imposición a través de las denominadas cláusulas anti elusión, en los países anglosajones a través de la figura del levantamiento del velo corporativo (*disregard, lifting o piercing the corporate veil*), el esquema denominado *step transaction*,⁴⁷ y las doctrinas denominadas “*sham transaction*”

del principio de la realidad económica. Simétrica en el sentido de que se aplique tanto a favor como en perjuicio del contribuyente que la invoque”. Los Alcances del Principio de la Realidad Económica, Homenaje al 50° Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ediciones Interoceánicas S.A., 1994.

⁴⁵ En igual sentido se ha pronunciado Amílcar de Araujo Falcao al señalar que si el legislador ha gravado los préstamos y eximió las ventas, “*no sería tolerable que mediante la interpretación económica el exégeta llegara a la conclusión de que en las ventas a plazos la relación económica es similar a la que se configura mediante un préstamo*” y que por tanto dichas operaciones deben excluirse del concepto de venta para encuadrarlas en la norma prevista para los préstamos. Amilcar De Araujo Falcao, *ob. cit.*

⁴⁶ Sobre la aceptación sin reservas de la interpretación de la ley tributaria según la realidad económica, la legislación y Jurisprudencia Argentina, de Uruguay y Costa Rica. Con ciertas modificaciones no esenciales, Bolivia y Uruguay, Ecuador enfoca el problema a través aplicación supletoria de las disposiciones de otras ramas del derecho. Ramón Valdés Costa, *Curso...*, *ob. cit.*

⁴⁷ Este mecanismo, instrumentado por la jurisprudencia inglesa y las Cortes de los Estados Unidos, consiste en el desconocimiento de una o varias operaciones interconectadas, dentro de un conjunto considerado como una sola transacción desechando aquellas que carecen de sustrato económico u objetivos comerciales. Véase Tulio Rosembuj, *El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1994. Igualmente véase

y “*business purpose*”, ambas referidas a operaciones carentes de sustancia económica por inexistencia de una posibilidad razonable de obtener alguna utilidad distinta a la simple evasión del impuesto, todo lo cual permite concluir que éste constituye un método más para la interpretación de las normas tributarias⁴⁸.

Esta opinión ha sido sostenida por José Andrés Octavio B., al expresar que “*nada se opone a que los intérpretes de la ley tributaria, tanto administrativos como judiciales, puedan utilizar el método de la realidad económica, puesto que el artículo 6º, que ya comentamos, dispone que son admisibles todos los métodos admitidos en derecho, y no hay duda de que este es uno de los métodos de general aceptación*”⁴⁹.

Sobre la interpretación de las normas tributarias según la realidad económica y su aceptación por la jurisprudencia venezolana, por lo que respecta al abuso de formas, encontramos, entre otras, las sentencias de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, de fechas 3-2-99 y 3-7-2001, respectivamente, cuyos textos señalan:⁵⁰

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia

“Independientemente de las razones que específicamente han quedado expuestas para confirmar los reparos en los diferentes rubros de la rebaja por inversiones, la Sala desea puntualizar que existe un motivo común que da base a todas las objeciones fiscales formuladas a la contribuyente. Se trata del abuso de la forma jurídica.

La Fiscalización asevera lo siguiente:

a) Que los terrenos, ganado y equipos fueron adquiridos por las compañías inversoras de otras compañías que ya los tenían en explotación.

b) Que las compañías compradoras y las vendedoras forman un mismo grupo económico pues pertenecen mayoritariamente a los mismos accionistas.

la Sección 7701 del *Internal Revenue Code* de los Estados Unidos y la sentencia *Aiken Industries, Inc. Vs Commissioner*. 56. T. C. 925 1971, citada en *Taxation of International Transactions*. Thompson, Samuel. American Casebook Series. West Publishing CO. Saint Paul, Minn 1995.

⁴⁸ Véase en este sentido Stephen Lind, Stephen Schwarz, Daniel Lathrop, y Joshua Roseberg, *Fundamentals of Corporate Taxation*, Fourth Edition, University Casebook Series, The Foundation Press Inc., N.Y.-USA, 1997.

⁴⁹ José Andrés Octavio, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, *ob. cit.*

⁵⁰ *Sobre la jurisprudencia en Venezuela y la interpretación según la realidad económica*, véase José Andrés Octavio L., *ob. cit.*

c) *Que la propietaria original de todos estos bienes, Hacienda La Guaracuyá, vendió a unas intermediarias, Promociones Euro Venezolanas, C.A. y Sardiven Exportaciones e Importaciones C.A., los terrenos que le habían costado 1.300.000 por el precio de Bs. 27.807.500,00 pero dichas ventas se realizaron a un plazo de 30 años y a un interés del 4% anual.*

d) *Que las intermediarias vendieron a las inversionistas los mismos bienes por el mismo precio, el mismo día y de contado.*

e) *Que tales operaciones se hicieron diez días antes de terminar el ejercicio de la contribuyente para imputar las inversiones a dicho ejercicio que finalizó el 30-11-75.*

f) *Que todo se produjo mediante una transferencia circular de recursos entre Estados Unidos de Norteamérica y Venezuela, recursos que volvieron a su mismo origen, después de realizadas las distintas operaciones de aumento de capital e inversión.*

Estas aseveraciones de la Fiscalización no han quedado desvirtuadas en el proceso mediante prueba fehaciente en contrario, razón por la cual la Sala las da por veraces conforme ha sido su doctrina constante sobre el valor probatorio de las Actas Fiscales. Más bien estos hechos quedan corroborados por otras probanzas de autos, según quedo establecido en el análisis que antecede.

De los puntos que anteceden deduce esta sala que las supuestas "inversiones" hechas por la contribuyente no son operaciones verdaderas ni sinceras, es decir que no tienen contenido ni sustancia económica, sino que más bien son subterfugios de mera forma que no pueden tener significación en un impuesto como el que grava la renta, el cual pretende alcanzar la verdadera (y no la aparente) capacidad económica del sujeto pasivo. Las operaciones analizadas, en la forma en que fueron hechas denotan un abuso de la forma jurídica con el propósito fundamental de eludir o atenuar el efecto normal de la ley tributaria, en detrimento de los derechos del Fisco. En tales casos, el Juzgador debe apartarse de la forma de los negocios para atribuirles su verdadero significado y alcance a través de la realidad de los hechos, los cuales demuestran, como se dice la Fiscalización que evidencia que "la formación del capital en el sector agropecuario venezolano no sufrió incremento alguno" por lo cual los reparos se consideran ajustados a derecho, y así se declara"⁵¹

⁵¹ Sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, Especial Tributaria de fecha 3-2-99. Ponencia del Dr. Jaime Parra Pérez. Caso: Hidrocarburos y Derivados C.A. (HIDECA) vs El Fisco Nacional. Consultada en original.

Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario

“Las circunstancias antes resumidas demuestran la existencia de una substancia económica propia en el negocio celebrado entre PROAGRO C.A. y agropecuaria La Rubiera C.A., que tiene el propósito real de distribuir los costos y riesgos de la actividad de cría y engorde de pollos entre las partes, así como también la combinación de aportes y la obtención de ventajas económicas bilaterales, siendo apropiada la forma jurídica utilizada con respecto a dicho propósito. Hay congruencia entre la “intentiono facti” y la “intentiono juris” reflejadas en las cláusulas del contrato asociativo.

Es indudable que no asumir ni costos ni riesgos que la otra parte pueda asumir exclusivamente, asegurar el mercado de las prestaciones aportadas por ambas partes al negocio común y particularmente, concentrar las obligaciones laborales del patrono en el granjero, son hechos económicos que ponen de relieve la realidad del propósito y la adecuación de la forma contractual empleada. Por tanto, no se observa antagonismo entre la apariencia y la realidad contractual.

Por otro lado, no se observan indicios que permitan sostener-como pretende la Administración- que el propósito fundamental de las partes fue “ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley” o evadir, eludir o reducir la carga fiscal de los Impuestos de Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor y al Valor Agregado; sobre todo si se consideran las características de los hechos imposables de dichos impuestos al consumo, que no son alterados por la existencia del contrato de asociación, como se verá más adelante en este fallo.

Por tanto, no existe abuso de la forma jurídica en el presente caso que autorice a la Administración a desconocer el contrato de asociación analizado, porque este último no es un subterfugio para ocultar la verdadera intención de las partes, como ha podido apreciarse, ni tiene la capacidad para alterar los resultados económicos que configuran el hecho generador de los tributos de referencias. Es probable que las expresiones utilizadas por los representantes de PROAGRO C.A. en el procedimiento de consulta y en el recurso contencioso tributario hayan provocado confusión en el estudio que la Gerencia Regional realizó con ocasión de la consulta y en la posición de la representante del Fisco Nacional en su escrito de informe, por lo que respecta a la presunta ausencia de contraprestación a “El Asociado”; pero, el análisis de las cláusulas del contrato no provocan esa confusión ni dejan dudas acerca del propósito real de la asociación y de la naturaleza de la llamada participación de “El Asociado” en los resultados de la actividad. A juicio de este tribunal los propósitos económicos de las partes están claros, pero ha habido una divergencia de apreciación y de calificación de los mismos provocada por la interpretación unilateral de las cláusulas contractuales.

En vista de lo anterior, la Administración Tributaria incurre en falso supuesto por haber aparecido erradamente las cláusulas del contrato de asociación y considerar que esa sola apreciación formal, sin ahondar en la investigación de los hechos, permite calificar la celebración del mismo como abuso de forma jurídica. Derivado de lo anterior, se debe concluir que no hay prueba en autos de fundados indicios para considerar que el propósito fundamental del contrato haya sido evadir, eludir o reducir la carga tributaria y no los propósitos económicos antes analizados. Tampoco existen pruebas en autos de que se haya llegado a la calificación objetada mediante al procedimiento de determinación de oficio exigido por la ley.

Por consiguiente, al no estar comprobada la ocurrencia del presupuesto de hecho de los artículos 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor y 61 del Derecho-Ley del Impuesto al Valor Agregado, es improcedente el desconocimiento del contrato de asociación celebrado entre PROAGRO C.A. y Agropecuaria La Rubiera C.A., por el presunto abuso de forma jurídica señalado por el acto impugnado. Así se declara”.⁵²

Por lo que respecta a la validez de la interpretación según la realidad económica, nos encontramos con posiciones que niegan la entidad de verdadero método, argumentando que la interpretación es una labor exclusivamente jurídica, cuestión que no negamos, como se evidencia de los razonamientos antes expresados, los cuales coinciden con el criterio sostenido por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia de fecha 4-4-63⁵³.

Así mismo, las críticas de otro sector se fundamentan en que la denominada interpretación según la realidad económica, “no tiene la entidad de método interpretativo tal como éstos entiende la ciencia jurídica, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, es decir, la búsqueda de la *intentio facti* de las partes (Héctor Villegas), o como lo señala Oswaldo Anzola “lo que se hace en realidad es calificar los hechos de manera tal que ellos correspondan a lo querido por las partes”⁵⁴.

En nuestro concepto, la calificación de los hechos es solo una parte del proceso de interpretación para aplicar el derecho, pues aunado a ésta (calificación) el intérprete debe verificar la correspondencia de los mismos con la manifestación de la riqueza que el legislador ha considerado en el establecimiento del hecho

⁵² Sentencia dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario en fecha 13-7-2001, constituido en asociados, con potencia del Dr. Gabriel Ruan Santos. Consultada en original.

⁵³ Ver *supra*.

⁵⁴ Héctor Villegas, *ob. cit.*; y Oswaldo Anzola, “La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos”, en *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

imponible, “*recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo*”⁵⁵.

No obstante, estas observaciones, reconocemos, como lo señala Oswaldo Anzola, que la forma como opera este método no es exclusiva del derecho tributario, lo cual no es sino una consecuencia de la unidad general del derecho, por lo que éste (derecho tributario), no es ajeno a las figuras o soluciones de otras ramas que integran el ordenamiento jurídico.

Por su parte, José Rafael Bermúdez, crítico de la consideración económica como método hermenéutico, ha expresado:

*“...tampoco se necesita la interpretación económica para evitar que el intérprete quede atado al texto de la norma. El artículo 4 del Código Civil contempla la intención del legislador, criterio teleológico que puede combinarse con otros métodos hermenéuticos ampliamente reconocidos por los operadores jurídicos. Falcón y Tella explica que la doctrina alemana contemporánea hace hoy referencia a la interpretación económica, pero no en su sentido tradicional, sino para expresar necesidad de atender la finalidad perseguida por el legislador tributario (criterio teleológico expresado en palabras similares a del artículo 5 del COT), y añade: “Se trata, en definitiva, de defensa de la interpretación jurídica, basada en los criterios generales admitidos en Derecho, entre ellos el teleológico, pero subrayando al mismo tiempo que la finalidad de la norma tributaria es diferente de la finalidad de la ley civil, por lo que los mismos criterios de interpretación pueden llevar a un resultado distinto en uno y otro sector del ordenamiento”.*⁵⁶

Coincidimos con la anterior opinión, sobre la interacción, vigencia y aplicación de los tradicionales métodos de interpretación a las normas tributarias materiales, pues la consideración económica en los términos expuestos, se encuentra en estrecha vinculación con los distintos métodos hermenéuticos. En efecto, la labor de dilucidar el alcance de una norma y la correlativa calificación de unas manifestaciones de riqueza, con el objeto de sujetarla, dispersarla o no sujetarla a imposición, prescindiendo de una mera aplicación formal del presupuesto, es una tarea que necesariamente involucra el uso de los postulados de las distintas escuelas de pensamiento, los cuales sustentan los métodos de interpretación que estas propugnan.

Así, dentro de la concepción del método lógico de interpretación, considerado por algunos autores como auxiliar de la exégesis de la ley, el intérprete debe acudir

⁵⁵ Héctor Villegas, *ob. cit.*

⁵⁶ José Rafael Bermúdez, “Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos según el Código Orgánico Tributario de 2001”, en *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Obra colectiva, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

a las circunstancias que rodearon la consagración del hecho imponible, exención o exoneración, a través del examen de trabajos preparatorios, exposición de motivos, discusiones parlamentarias y “*elementos técnicos ajenos a la fórmula del texto “para controlar, complementar, restringir o extender su letra”*”, y aplicarlo de manera armónica dentro del ordenamiento positivo⁵⁷.

Esta búsqueda de la *ratio legis* para determinar el sentido y alcance del presupuesto es una condición indispensable que debe llenar el intérprete en la aplicación de la consideración económica, por cuanto los datos suministrados por esas circunstancias previas a la creación de hecho imponible o el supuesto de exención, revelan una serie de conceptos relativos a los elementos esenciales del tributo, aportados por las diversas ciencias que intervienen en su elaboración⁵⁸, lo que no es otra cosa que determinar *la realidad económica que el legislador quiso aprehender en el momento genésico de tributo*⁵⁹.

Por su parte, el elemento histórico en la interpretación pretende reconstruir la voluntad del legislador contenida en la norma “*tal y como se concibió en el momento de su emanación*”⁶⁰, pues en definitiva para este método la voluntad de la ley se identifica con la voluntad del legislador y por ello la importancia de las “*circunstancias históricas que precedieron y acompañaron el nacimiento de la ley*”⁶¹. El dato histórico no sólo se circunscribe al análisis de la *ocatio legis*, sino que abarca el estudio de las normas fiscales precedentes a los preceptos de derecho tributario material vigentes, con el objeto de apreciar el desarrollo de los institutos tributarios que se pretenden interpretar. De esta forma el método histórico de interpretación coincide en cierta medida con el elemento lógico antes descrito, al

⁵⁷ Sobre la interpretación lógica véase Eduardo García Maynez, *ob. cit.* La vinculación indisoluble del método gramatical y el lógico es sostenida, entre otros autores, por José Luis de Ayala y Eusebio González quienes señalan que “*Aunque en la exposición docente la interpretación gramatical y la interpretación lógica pueden ser objeto de análisis separado, en su manejo práctico ambas son inseparables*”. *ob. cit.*

⁵⁸ En este sentido véase José Luis Pérez de Ayala, y Eusebio González, “*...todo tributo es un complejo de elementos, estructurados convenientemente. Esos elementos no están seleccionados y elaborados arbitrariamente, sino aplicando los principios y proposiciones que proporcionan arias ciencias: la ciencia política, la teoría económica, la matemática, a ciencia de la administración, la economía de la empresa, la contabilidad, etc. Ahora bien, esos elementos no son independientemente, sino que están relacionados lógicamente, de acuerdo con las exigencias que plantean la naturaleza y as funciones del tributo de cualquier forma de tributo. El estudio de esas relaciones técnicas, que obedecen a su lógica interna, constituirá otra parte fundamental de la labor interpretativa*”. *Ob. cit.*, p. 92.

⁵⁹ Héctor Villegas, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 169.

⁶⁰ Ezio Vanoni, *ob. cit.*, p. 241.

⁶¹ *Ibíd.*, p. 253.

punto que autores como Vanoni consideran a este último como un “momento” en la aplicación del aquel⁶².

El método histórico si bien ha sido fuente de severas críticas en algunos sectores de la doctrina, es de fundamental importancia para delimitar el alcance del presupuesto con relación a la manifestación de riqueza que se pretendió sujetar a imposición en el momento de su creación, aun cuando pueda pensarse que la utilización del mismo conlleva a una posición fosilizada del derecho tributario⁶³. Los conceptos y circunstancias económicas existentes son los que inspiran al legislador para gravar una manifestación de riqueza o eximirla, sin que pueda argumentarse, en defensa de la concepción dinámica o evolutiva del derecho, la necesidad de someter a imposición “nuevas realidades” cuyo sustrato económico no está contemplado en el presupuesto que se interpreta⁶⁴.

Este problema pierde cierto interés si se piensa en la amplitud con que se encuentran concebidas las normas tributarias en los ordenamientos jurídicos modernos, cuyo sustrato económico responde más a un concepto general de riqueza que a situaciones, hechos o actos aisladamente considerados. En efecto, los impuestos que revisten mayor importancia dentro de los actuales sistemas tributarios inciden sobre realidades económicas insertadas en supuestos jurídicos de consumo o renta definidos de forma general y abstracta, pero cuya interpretación debe ser subordinada a los conceptos que rodearon su creación, como mecanismo para delimitar el alcance de los mismos, y de ahí la importancia del dato histórico como parte de la interpretación según la realidad económica.

La interpretación sistemática, por su parte, se encuentra íntimamente vinculada con el dato lógico, al extremo de considerarse como un componente necesario dentro del proceso interpretativo⁶⁵, que consiste en relacionar la ley con el todo legislativo, con el conjunto de otras leyes, para descubrir el sistema, los principios fundamentales a que la legislación obedece, los fines cuya realización se propone, los principios básicos sobre los cuales se asienta y el tipo de resultados

⁶² “El elemento histórico comprende a su vez diversos momentos: la interpretación gramatical, la búsqueda del espíritu de los órganos legislativos que emanaron la norma, el estudio de los precedentes históricos de la ley y de la evolución jurídica de la norma objeto de interpretación”. Ezio Vanoni, *ob. cit.* p 241.

⁶³ Sobre a crítica de la interpretación histórica véase en la *Enciclopedia OMEBA* en el trabajo de Luis Recasens Siches, *ob. cit.* Así mismo, Héctor Villegas, *ob. cit.* No obstante que este último autor critica el método histórico, junto con juristas como Geny y Radbruch, coincide en afirmar que la concepción evolutiva se encuentra supedita a principio de la legalidad en materia tributaria... “no se puede, por ejemplo, por vía de una interpretación evolutiva de la ley, modificar la integración del hecho imponible”.

⁶⁴ Ver supra el problema de la analogía.

⁶⁵ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *ob. cit.*

que aspira a producir”⁶⁶. Esta apreciación pone de relieve la interdependencia de los métodos lógico e histórico con el elemento sistemático, por cuanto el intérprete en la aplicación de este último deberá conocer y valorar cada una de las variables expuestas por aquéllos.

La estrecha vinculación de los métodos lógico, histórico y sistemático, derivada de los planteamientos anteriores, pone en evidencia su inclusión dentro de las bases que sustentan la interpretación de las normas de derecho tributario material según la realidad económica. De hecho, el fundamento de cada uno de estos métodos tradicionales de interpretación como la *ratio legis*, la *ocatio legis*, las circunstancias y concepciones que rodearon a la creación del presupuesto y su apreciación armónica dentro del ordenamiento jurídico tributario y general, es una labor ineludible para determinar el sustrato económico sometido a imposición que el poder tributario consideró como revelador de capacidad contributiva.

Un problema de relativo interés plantea el denominado método gramatical o literal de interpretación aplicado a la materia tributaria, según el cual el alcance de la ley está determinado por el significado las palabras en ella contenidas y de la conexión existente entre las mismas. Si bien la finalidad de este método consiste en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica⁶⁷, sus críticas se evidencian de su propia limitación. En primer lugar, por cuanto las palabras contenidas en las frases de la ley adquieren significado “*solo dentro del contexto real en que es emitida*”⁶⁸ y dentro de los motivos o propósitos que ella persigue. En segundo lugar, porque el significado de las palabras empleadas por el legislador tributario no necesariamente coincide con su acepción coloquial o con el concepto técnico de otra ciencia que se vincula al fenómeno de la imposición e inclusive, puede no corresponderse con las definiciones preexistentes contenida en el ordenamiento jurídico, en atención a la naturaleza y fines del derecho tributario⁶⁹.

Pero la limitación de este método no solo es criticable desde la perspectiva de las afirmaciones anteriores, sino como consecuencia del rechazo doctrinal del aforismo *in claris non fit interpretativo*, propio de las superadas tesis decimonónicas que consideraban la labor interpretativa como un mero silogismo⁷⁰. Sobre este particular se ha pronunciado el tratadista italiano Gian Antonio Micheli al expresar que “*interpretar una norma legal es siempre crear, por parte de interprete, una realidad de la norma, especialmente cuando tal*

⁶⁶ Luis Recasens Siches, *Enciclopedia OMEBA*, *ob. cit.* No obstante que para este autor “el llamado método sistemático no es propiamente un método, sino una dimensión en el acto mental de interpretar o en la interpretación producida ya y objetiva”.

⁶⁷ Héctor Villegas, *ob. cit.*

⁶⁸ Luis Recasens Siches, *Enciclopedia OMEBA.*, *ob. cit.*

⁶⁹ *Ídem.*

⁷⁰ *Ídem.*

*actividad intelectual constituye el presupuesto necesario para la aplicación concreta de la propia norma, esto es, al referir la norma al caso concreto calificando los hechos según lo dispuesto en la norma. La interpretación por ello es siempre necesaria, aun en aquellos supuestos en que la norma es clarísima; la labor del exégeta en este caso será más fácil pero no sustancialmente diferente de aquella en la que por el contrario el significado y el ámbito de la norma son oscuros. El aforismo in claris non fit interpretativo se manifiesta verdaderamente falaz*⁷¹.

No obstante la insuficiencia y críticas al método gramatical o literal, el mismo constituye el punto inicial de convergencia de toda las formas de interpretación, por cuanto la primera aproximación a texto cuyo alcance que se pretende determinar para la aplicación de la norma al caso concreto, necesariamente presupone el reconocimiento de marco sobre el cual ha sido concebido el presupuesto, labor que posteriormente se complementa a través de uso de las herramientas contenidas en los otros métodos que en definitiva son las que esclarecen la naturaleza de la relación que el legislador ha creado⁷².

Finalmente, esta interacción de los distintos métodos para determinar el sentido y alcance de las normas tributarias sustanciales, necesariamente nos lleva a la denominada interpretación funcional de profesor Benvenuto Griziotti, como método que justifica una interpretación especial de la norma tributaria, sobre la base de la unidad e indivisibilidad de fenómeno financiero y de la extrajurisdicción de la causa de las obligaciones tributarias⁷³. El llamado maestro de Pavia, concibió el fenómeno tributario como un complejo de elementos jurídico, sociológico, político y económico, indisolublemente vinculados, los cuales determinan la *ratio o mens legis*, y esclarecen la función y naturaleza del tributo, por cuanto concurren en la formación de la norma que lo crea.

⁷¹ Gian Antonio Micheli, *Curso de derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid-España, 1975. En igual sentido se ha manifestado Luis Recaséns Siches para quien *“Otro de los tremendos errores, rayano en la estupidez ya denunciada, era el contenido en el viejo lugar común de que en materia cara no hace falta interpretación, en aquella vieja y torpe máxima” “in claris non fit interinterpretatio”, con pena razón dice Caloni que el repudio de esta máxima es ya general hoy día; y que la interpretación se entiende, la verdadera interpretación, la interpretación judicial, esto es, la aplicación de las leyes, requiere averiguar la ratio, es decir la ratio legis. Enciclopedia OMEBA, ob. cit.*

⁷² El reconocimiento de la vinculación indisoluble entre el método lógico y el gramatical se remonta a la Ley de las siete Partidas al afirmar en su Ley XIII, Partida I *“El saber de las Leyes non está solamente en aprender e decorar las letras de ellas, más el verdadero entendimiento de ellas”*. Benvenuto Griziotti, Comentarios de Miguel Jiménez de Cisneros a la obra *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Instituto Editorial REUS, Madrid-España, 1958.

⁷³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, p. 105.

De esta forma, en opinión de Griziotti, no es posible separar el derecho financiero de la ciencia de las finanzas y entra en la criticada concepción de la causa de las obligaciones tributarias, señalando la capacidad contributiva como causa última o inmediata y la participación en las ventajas derivadas de los servicios que presta el Estado, como causa primera o mediata⁷⁴. Bajo estas premisas, Griziotti señala que las normas de derecho financiero deben ser interpretadas en atención a su función y naturaleza “*analizadas en los diferentes aspectos que estudian la ciencia de las finanzas y el derecho financiero y que, en definitiva, conduce a la investigación de la capacidad contributiva a afectar, como exacta vía para la segura comprensión de la letra de la ley*”⁷⁵.

El mecanismo operativo de método de interpretación funcional, ha sido resumido por el jurista español Fernando Sainz de Bujanda, con fundamento en cuatro operaciones previas: “*1ª. Indagar la naturaleza de las relaciones entre el Estado y los contribuyentes; 2ª. Averiguar la función de las instituciones financieras; 3ª. Hacer una pesquisa de la autonomía y de los principios generales de la ciencia de la Hacienda y de la legislación financiera; 4ª. Señalar los criterios de interpretación de las leyes fiscales. Mediante esas cuatro operaciones se consigue, en opinión del maestro de Pavia, encuadrar la aplicación de la regla jurídica dentro del cuadrilátero de las funciones políticas, económicas-sociales jurídicas y técnicas de cada ingreso*”⁷⁶.

La interpretación funcional ha sido fuente de severas críticas por parte de un amplio sector de la doctrina, integrado por aquellos autores que no aceptan la noción de causa como elemento de validez de la obligación tributaria⁷⁷, y al mismo tiempo, el marcado carácter contractual que esta concepción representa, por cuanto “*se paga el tributo porque se participa en los beneficios a que reporta la actividad del Estado. El síntoma de tal participación es la efectiva existencia de una capacidad económica*”⁷⁸. Inclusive, algunos autores han señalado que la interpretación funcional, al igual que la consideración económica, constituye una manifestación de la interpretación libre del derecho y que conlleva a la *intepretatio abrogans* que el propio Griziotti admite expresamente, puesto que el “*texto de la ley es sustituido por el análisis del interprete, que deberá ponderar en cada caso si existe esa relación de causalidad entre la situación económica y el mandato contenido en el texto de la ley*”⁷⁹. Sin embargo, autores como Ukmar

⁷⁴ *Ídem.*

⁷⁵ *Ibíd.*, p. 106.

⁷⁶ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho. ob. cit.*

⁷⁷ *Ibíd.*, p. 10 y 11.

⁷⁸ Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano S, *ob. cit.*, p. 201.

⁷⁹ Queralt, Juan Martín y Lozano S. Carmelo, *ob. cit.*, p. 202. Esta apreciación sobre la tesis de Griziotti ha sido también sostenida por Berlinri, al señalar que “... algunas

y Pomini señalan que el problema de la interpretación funcional es una simple cuestión de nomenclatura, por cuanto la misma no constituye sino la “normal interpretación lógica”⁸⁰.

Por nuestra parte, consideramos que la interpretación funcional, con la salvedad de la *interpretatio abrogans* o correctiva, derivada del concepto de la causa como elemento de validez de la obligación tributaria y el carácter contractual del fenómeno tributario señalados por Griziotti, constituye una especie de “método de interpretación omnicompreensivo” que abarca en gran medida los principios que sustentan cada uno de los clásicos métodos de interpretación, junto con el de la realidad económica, constituido por la búsqueda de la *mens legis*, a través de los elementos jurídicos, económicos, políticos y técnicos presentes en la elaboración del hecho imponible o la exención, y que explícita o implícitamente se encuentran contenidos en el mismo.

Debemos señalar que la interpretación funcional junto con la realidad económica, han sido admitidas en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, al señalar en las Resoluciones del Tema I, que *“Las teorías de interpretación “funcional” y de la “realidad económica” sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación”*⁸¹.

La estrecha vinculación de la consideración económica con los tradicionales métodos de interpretación, ha sido señalada por José Osvaldo Casás, con fundamento en las afirmaciones de Dino Jarach, en los siguientes términos:

“Distinto es el caso del principio de la consideración económica. el cual no da lugar a una interpretación opuesta a la jurídica, sino que consiste en un criterio jurídico de interpretar las leyes con una modalidad especial inherente a su naturaleza, en tanto el Derecho tributario eleva a la categoría de presupuesto de sus obligaciones, por constituir índices o indicios de capacidad contributiva, a fenómenos económico-financieros que la trasuntan, los que, una vez constatados, generan el vínculo jurídico con los destinatarios legales de la prestación patrimonial coactiva.

aplicaciones discutibles de normas legales que él (Griziotti) trató de justificar con la denominada interpretación funcional, dieron la sensación de que Griziotti sostenía que cuando el estudio del momento político, económico y técnico de un fenómeno financiero condujese a concluir que la norma dictada por el legislador no se adecuaba a la que, con arreglo a tales criterios, debería haber sido, el intérprete podía superar la norma legal para aplicar aquella que, siempre según dichos criterios, apareciese más justa”. Antonio Berliri, *ob. cit.*

⁸⁰ Antonio Berliri, *ob. cit.*

⁸¹ Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 1958.

Como señala el profesor Dino Jarach “la consecuencia lógica es que la aplicación del impuesto, de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones fijadas por el legislador, no puede ser otra que la de interpretar los hechos según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido apreciar y valorar a los efectos tributarios”, de lo que se deriva que el criterio económico con tal alcance “es, simplemente, el resumen de todos los métodos de interpretación, o de aquella norma interpretativa de la Corte que dice: buscar el propósito del legislador de acuerdo con una razonable y discreta interpretación”,, propósito que “no puede ser sino una determinada valoración, de acuerdo con sus fines, de una realidad económica... a la luz de la valoración política del legislador.”⁸²

Este vínculo de la consideración económica con los tradicionales métodos de interpretación es consecuencia de la unidad general del derecho, sin que ello implique desconocer su autonomía, como en efecto lo ha señalado la más autorizada doctrina latinoamericana: *“El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios”⁸³*. Por ello, podemos aseverar que esta autonomía le imprime al derecho tributario unas características especiales que distinguen a la consideración económica de las figuras o conceptos aplicados en la interpretación de normas de otras ramas de la ciencia jurídica.

Un claro ejemplo de la anterior afirmación, lo encontramos en la comparación entre el método de interpretación según la realidad económica y el levantamiento del velo corporativo (*disregard of legal entity*), realizada por Valdés Costa, quien señaló al respecto:

“El disregard procede en caso de fraude; el principio tributario (realidad económica), es procedente en todos los casos en que la forma no se ajuste a la realidad considerada en la ley, haya fraude o no; el disregard se aplica en perjuicio de quien utilizó la forma; el principio tributario, en su perjuicio o en su beneficio; en el disregard la forma implica una simulación, una desfiguración de los hechos; en el principio tributario, la forma puede coincidir con la realidad desde el punto de vista del derecho privado, pero no con el contenido, fundamento o finalidad de la ley tributaria, y el disregard of legal entity, como su nombre lo indica, consiste en el desconocimiento de la personería jurídica; en el principio tributario existen, además, otras posibilidades.”⁸⁴

⁸² José Osvaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Gráfica Laf., S.R.L., Buenos Aires-Argentina, 2002.

⁸³ Resolución de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo, 1956.

⁸⁴ Ramon Valdés Costa, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 286.

Estas consideraciones ponen de relieve que la interpretación según la realidad económica va más allá de las soluciones restringidas que ofrecen los procesos elaborados por otras ramas del derecho, fundamentalmente por su aplicación en beneficio o perjuicio de la parte de la relación tributaria que la invoque, y no como una simple herramienta contra la simulación o el fraude de ley.

La validez y el alcance del método de interpretación según la realidad económica han sido ampliamente debatidos, con una clara aceptación por parte de la más autorizada doctrina latinoamericana, no así, de forma más aparente que real, dentro de un sector de la doctrina europea. En efecto, la defensa de Dino Jarach sobre el método de interpretación según la realidad económica, la cual ha servido de fundamento a la doctrina latinoamericana, descansa sobre las siguientes afirmaciones:

“El criterio económico es el criterio fundamental de interpretación de las leyes impositivas, es decir, de aquellas leyes tributarias que se refieren en particular a los impuestos –no a las tasas o a las contribuciones de mejoras– por la naturaleza misma de estos gravámenes.”

El impuesto es la más alta expresión del tributo en la época moderna. Y es una expresión característica por el principio filosófico o político que lo rige. Este principio es el de la capacidad contributiva. El impuesto se impone según un determinado criterio, que es el de hacer pagar según la capacidad de contribuir a las cargas públicas que tengan los diferentes contribuyentes. No por los servicios prestados por la Administración Pública, como ocurre con las tasas, sino por la capacidad, por la aptitud a sostener las cargas del Presupuesto. Si este es el criterio fundamental del instituto “impuesto”, entonces todos los hechos impositivos que dan nacimiento a una obligación impositiva tienen una naturaleza económica. Por ello las leyes impositivas deben ser interpretadas según el criterio económico que está en la base de los hechos impositivos elegidos por el legislador.

El criterio económico significa que prevalece, en la configuración del hecho imponible, la naturaleza económico-social de los actos que se cumplen o de las relaciones o movimientos de riquezas que se realizan en la sociedad, sobre las formas del Derecho Civil o del Derecho Administrativo con las cuales estos actos se efectúan. Este criterio económico es el que debe conducir al intérprete, tanto sea intérprete en la fase administrativa –de la imposición de los tributos– como en la fase judicial –de la aplicación de las leyes tributarias”⁸⁵.

Por su parte, Fernando Sáinz de Bujanda, no obstante ser uno de los más severos críticos de este método de interpretación, ha expresado:

⁸⁵ Dino Jarach, *Introducción al Derecho Tributario*, ob. cit., pp. 31-32.

“...Ahora bien, el empleo del método jurídico para la calificación del hecho imponible no supone, en modo alguno, que se elimine en dicha operación la consideración de cualquier otro elemento de naturaleza extrajurídica. Por el contrario, es de esencia al propio método jurídico la necesidad de que las normas se interpreten con un conocimiento exacto de las realidades sobre las que proyectan sus efectos. Lo decisivo es que el intérprete no confunda la realidad jurídica con la realidad social que el Derecho regula. Pero una vez eliminada la confusión en el plano conceptual, es claro que el sentido de las normas, su recta interpretación, ha de producirse a través de un conocimiento de los elementos de la realidad social que el derecho configura. Lo que acontece es que el estricto conocimiento de las relaciones sociales, esto es, de los supuestos de hecho sobre los que operan las normas, no es suficiente al intérprete ya que éste lo que ha de desentrañar fundamentalmente son los criterios valorativos que han presidido la operación creadora de la realidad jurídica, es decir, la transfiguración de las relaciones sociales en relaciones jurídicas. Por ello, los conceptos económicos –como cualesquiera otra clase de conceptos extrajurídicos- sólo pueden tener una significación subsidiaria para la calificación de los hechos imposables. Pero adviértase bien que ese carácter de subsidiaridad no tiene, en modo alguno, un sentido peyorativo. Antes al contrario, el conocimiento de la realidad económica y de los conceptos que la explican cumplen una altísima misión en el campo tributario, precisamente por la circunstancia de ser la capacidad contributiva –entendida en el sentido de capacidad económica-, el criterio que, por imperativo constitucional, ha de servir de fundamento a los hechos imposables en nuestro sistema tributario. Una de las preocupaciones esenciales del tributarista ha de consistir, por tanto, en mantenerse fiel al manejo del método jurídico, procurando que éste no le ponga de espaldas a la realidad económica, sino, por el contrario, convirtiéndole en un instrumento eficaz para que dicha realidad, así como los conceptos de la ciencia económica, puedan operar dentro del ámbito de las relaciones jurídico-tributarias como elemento que verifique y dé sentido de justicia y de eficacia al mecanismo impositivo”⁸⁶.

Como puede observarse, las afirmaciones que anteceden, lejos de ser antagónicas son en esencia coincidentes, si se observa que para el primero de los autores, la capacidad contributiva es lo que otorga naturaleza económica al hecho imponible y conforme a tal característica deberá ser interpretado; el segundo, por su parte, señala que la capacidad contributiva es el fundamento del hecho generador y que “... es de esencia al propio método jurídico la necesidad de que las normas se interpreten con un conocimiento exacto de la realidades sobre las que proyectan sus efectos...”, procurando que ese método jurídico no ponga al

⁸⁶ Fernando Sáinz de Bujanda, *El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, ob. cit., p. 474.

intérprete de espaldas a la realidad económica y aceptando la validez de los conceptos de la ciencia económica dentro del derecho tributario “... *como elemento que dé sentido de justicia y de eficacia al mecanismo impositivo*”.

Por ello, aun bajo el criterio que rechazamos, de considerar que la realidad económica no tiene la entidad de método de interpretación, según las distintas posiciones expuestas, no hay duda que el intérprete de la norma tributaria debe verificar la correspondencia de los hechos que se califican con el sustrato económico contenido en el supuesto que se interpreta. De esta forma, según los argumentos expuestos, el problema podría plantearse como una simple cuestión de nomenclatura.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANZOLA, Oswaldo, “La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos”, *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

BERMÚDEZ, José Rafael, “Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos según el Código Orgánico Tributario de 2001”, *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Gráfica Laf. S.R.L., Buenos Aires-Argentina, 2002.

DE ARAUJO FALCAO, Annilcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1964.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1972.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos y Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo-Uruguay, 1993.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario*, Tercera Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina.

_____, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I y II, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.

_____, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983.

_____, *Introducción al Derecho Tributario*, Fundación de Cultura Universitario, Montevideo-Uruguay, 1995.

Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1943-1965, República de Venezuela Ministerio de Hacienda. Administración General del Impuesto sobre la Renta, Caracas, 1967.

LIND, Stephen; SCHWARZ, Stephen; LATHROP, Daniel; y ROSEMBERG, Joshua, *Fundamentals of Corporate Taxation*, University Casebook Series, Fourth Edition, The Foundation Press Inc., NY-USA, 1997.

KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1977.

MESSINEO, Francesco, *Derecho Civil Y Comercial*, Tomo I, Ediciones Jurídicas Europa-América, Argentina, 1954.

Secretaría General, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Segunda Edición, Organización de los Estados Americanos, Washington D.C., 1968.

OCTAVIO B., José Andrés, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998.

____ “La Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999. Ponencia presentada en la Academia de Ciencias Políticas y Sociales”, *La Tributación en la Constitución de 1999*, Academia Nacional de Ciencias Económicas y de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2001.

____ *La Realidad Económica en el Derecho Tributario*, Colección Estudios Jurídicos No. 73, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000.

PADRÓN AMARÉ, Oswaldo, “Notas Acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 16, enero-febrero, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1997.

QUERALT, Juan Martín y LOZANO S., Carmelo, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 4ta. Edición, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1993.

RECASENS SICHES, Luis, *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, DRISKILL S.A., Buenos Aires-Argentina, 1978.

RECHTER, Isaac y GONZÁLEZ DE RECHTER, Beatriz, *Los Alcances del Principio de la Realidad Económica. Homenaje al 50° Aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ediciones Interoceánicas S.A., 1994.

ROSEMBUJ, Tulio, *El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1994.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, Colección Temas de Derecho Tributario, Comisión Viaje Estudios de la Facultad de Ciencia Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Promoción 1968.

SPISSO, Rodolfo R., *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires. Argentina, 1996.

THOMPSON, Samuel, *Taxation of International Transactions*, American Casebook Series, West Publishing CO. Saint Paul, Minn, 1995.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Editorial Temis, SA., Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1996.

____ *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1992.

VANONI, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1961.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomos I y II, Cuarta Edición, Depalma, Argentina, 1999.

LA INMUNIDAD FISCAL INTERGUBERNAMENTAL Y SU RECEPCIÓN EN EL DERECHO VENEZOLANO. ALGUNAS CONSIDERACIONES

Carlos E. Weffe H.*

SUMARIO

1. La inmunidad, concepto jurídico fundamental. 2. La inmunidad tributaria. Generalidades. 2.1. Notas definitorias. 2.1.1. Concepto. 2.1.2. Diferencias con la no sujeción. 2.2. Tipos. 2.2.1. Inmunidad tributaria intergubernamental. 2.2.2. Inmunidad tributaria de los derechos humanos. 2.3. Fundamento. 3. La inmunidad tributaria intergubernamental. 3.1. Concepto. 3.2. Fundamentos específicos. 3.2.1. Lealtad interinstitucional entre los entes del poder público. 3.2.2. Confusión. 3.2.2.1. Por concurrencia de las cualidades de acreedor y deudor. 3.2.2.2. Por imposibilidad estatal de sujeción pasiva tributaria. 3.2.2.3. Por «extinción» a través de anotaciones contables. 3.2.3. La doble capacidad jurídica del Estado. 3.3. Evolución histórica. 3.3.1. Estados Unidos. 3.3.1.1. Primera etapa: prohibición relativa de retardar, impedir, entorpecer o controlar por vía de tributos específicos la actividad de los instrumentos gubernamentales federales. 3.3.1.2. Segunda etapa: inmunidad absoluta de las instrumentalidades de gobierno. 3.3.1.3. Tercera etapa: «back to the basics». 3.3.2. Brasil. 4. Notas introductorias a la inmunidad fiscal intergubernamental en Venezuela. 4.1. Regulación normativa. 4.1.1. En la Constitución. 4.1.2. En la legislación. 4.1.2.1. Tributación directa. 4.1.2.2. Tributación indirecta. 4.2. La recepción por la jurisprudencia. 4.2.1. Inmunidad vs. Exención. La regulación de elementos esenciales del tributo de un ente político-territorial por otro. 4.2.2. La inmunidad de los servicios públicos descentralizados. 4.2.3. La inmunidad de las rentas obtenidas por particulares

* *Senior Research Associate* y Coordinador Científico del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes, *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), Ámsterdam, Países Bajos. Profesor asociado y jefe de la Cátedra de “Finanzas Públicas” Universidad Central de Venezuela. Profesor de “Tributación y Derechos Humanos”, Universidad Monteávila. Ha sido *Lecturer*, Maestría Avanzada en Tributación Internacional, IBFD-*Universiteit van Amsterdam*, Países Bajos; y profesor invitado en *Strathmore University*, Kenia; *University of Cape Town*, Sudáfrica; y Universidad Iberoamericana, México. Representante suplente por Panamá al Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Miembro de la Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario (APADEFT), Académico Ordinario y Miembro de la Junta Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal (AMDF).

en negocios privados con entes públicos. 4.3. Problemas actuales. 4.3.1. Ámbito subjetivo. 4.3.2. La «inmunidad» en la tributación indirecta. 5. Epílogo. Las razones de (nuestro) homenaje. Referencias bibliográficas.

1. La inmunidad, concepto jurídico fundamental

La *inmunidad*, del latín *immunitās*, representa un estado de *invulnerabilidad* frente a una condición, situación u obligación que supone –o puede suponer– un gravamen para quien la sufre.¹

En el uso médico, el término está referido a la resistencia del organismo, natural o adquirida, frente a determinados agentes patógenos: conocido es el caso de la que se adquiere frente a las enfermedades eruptivas una vez éstas se han padecido. Similarmente, se denota como inmunidad a la respuesta específica de un organismo –concretamente, la de no afectación– frente a la acción de los antígenos.²

Jurídicamente hablando, la palabra identifica una situación semejante: la de *exención* frente a una determinada carga, gravamen u obligación de Derecho, que no podrá exigirse al sujeto inmune. Es el caso, por ejemplo, de la prerrogativa concedida a los templos e iglesias, en razón de la cual la persona que solicita resguardo en estos edificios no puede ser citado, o estar sujeto a pena alguna.³ Con el término «inmunidad» se identifica, igualmente, a la situación de quien ejerce función pública⁴ en el momento de la citación,⁵ y también es el caso de los representantes diplomáticos de un Estado, sus familias y demás personal de la

¹ Real Academia Española; *Diccionario de la Lengua Española*. Edición 23.5. Voces «inmunidad» e «inmune». Disponible en <https://bit.ly/3vjoRV0> y <https://bit.ly/3viq5Qp>, consultado en fecha 27 de julio de 2022.

² *Ídem*.

³ *Ídem*. Así lo prevé, respecto de la citación, el artículo 218 del Código de Procedimiento Civil, publicado en Gaceta Oficial N° 4.209 extraordinario del 18 de septiembre de 1990, en lo adelante “CPC”, al señalar que la citación, “formalidad necesaria para la validez del juicio” por imperio del artículo 215 *eiusdem*, no puede practicarse cuando la persona a ser citada “*se encuentre en ejercicio de algún acto público o en el templo*”.

⁴ Esto es, el cumplimiento de actividades esenciales al Estado, las cuales no pueden ejercerse “sino en ejercicio de la potestad constitucional que se identifica con el poder público”. Allan Randolph Brewer Carías, *Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Público en Iberoamérica*, Tomo I, Civitas – Thomson Reuters – Fundación de Derecho Público – Editorial Jurídica Venezolana, Madrid, 2013, p. 682.

⁵ Es decir, cuando el demandado “se encuentre en ejercicio de algún acto público” (art. 218 CPC).

representación diplomática, acreditados como tales en otro Estado⁶, situación sustancialmente idéntica a la reconocida por el Derecho Internacional Público a las organizaciones multilaterales;⁷ o bien, en nuestro ordenamiento, la protección que el artículo 200 de la Constitución⁸ acuerda a los diputados al Poder Legislativo Nacional, quienes “gozarán de inmunidad en el ejercicio de sus funciones desde su proclamación hasta la conclusión de su mandato o la renuncia del mismo”, y cuya violación acarreará responsabilidad penal, y será castigada de acuerdo con

⁶ El artículo 31 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, publicada en Gaceta Oficial No. 27.612 del 7 de diciembre de 1964, concede inmunidad de jurisdicción penal, civil y administrativa al agente diplomático, con excepción de los siguientes casos: “a. de una acción real sobre bienes inmuebles particulares radicados en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante para los fines de la misión; b. de una acción sucesoria en la que el agente diplomático figure, a título privado y no en nombre del Estado acreditante, como ejecutor testamentario, administrador, heredero o legatario; c. de una acción referente a cualquier actividad profesional o comercial ejercida por el agente diplomático en el Estado receptor, fuera de sus funciones oficiales”.

⁷ La inmunidad no es un elemento constitutivo de la personalidad de la organización multilateral, que puede actuar sin ella. Pero tal inmunidad se impone a tales organizaciones, con base en la necesaria independencia de la organización frente a los demás Estados, como sujeto de Derecho Internacional que es, y en especial frente al Estado receptor. Ella se reconoce generalmente a las organizaciones multilaterales, pero no es –ni con mucho– una costumbre internacional que, como tal, sea reconocible como fuente directa de Derecho Internacional Público. por ello es que, en resguardo de la seguridad jurídica y de la autonomía de estas organizaciones, es común que los Tratados Internacionales que las constituyen prevean expresamente la inmunidad para ellas. La inmunidad de los organismos internacionales se descompone en tres dimensiones: (i) inmunidad de jurisdicción, que supone la imposibilidad de citación de la organización sin su consentimiento ante los tribunales del Estado; (ii) inmunidad de ejecución, por la cual los bienes de la organización multilateral no son susceptibles de medidas ejecutivas; y, especialmente importante para nosotros, (iii) inmunidad fiscal, que implica la imposibilidad de gravar las actividades o los bienes de la misión. Angelina Jaffé Carbonell, *Derecho Internacional Público*, 2ª edición, Serie Estudios N° 70, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2014, pp. 63-66, 321-324; y Milagros Betancourt Catalá y Víctor Rodríguez Cedeño, *Introducción al Estudio del Derecho de los Tratados*, Serie Estudios N° 90, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2010, pp. 5-8.

⁸ En lo adelante “CRBV”, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

la ley⁹. De este último tipo es la «inmunidad» que consagra el artículo 282 CRBV a favor del Defensor del Pueblo.¹⁰

Dentro de la teoría jurídica contemporánea, la inmunidad ostenta categoría de *concepto jurídico fundamental*,¹¹ expresivo —en un sentido sustancialmente

⁹ De la inmunidad parlamentaria se dice que es “*la más criticada de las prerrogativas parlamentarias*”, al punto que se entiende que su existencia es “*injustificada e injustificable*”, no fácilmente encuadrable en el axioma de igualdad ante la ley arquetípico del Estado Constitucional de Derecho y que sirve como mampara a conductas “*que poco o nada tienen que ver con el ejercicio de la función representativa*” en beneficio de la «mayoría» que, circunstancialmente, decida el levantamiento o no de la inmunidad frente al posible hecho punible cometido por un diputado. Sin embargo, la inmunidad es sustentable como garantía de la autonomía de la función parlamentaria frente a la posible utilización del Derecho Penal como instrumento de persecución política —esto es, el llamado por Jakobs «Derecho Penal del Enemigo»- y que, junto con la irresponsabilidad, prerrogativa que protege los votos y opiniones emitidos por el diputado en el ejercicio de sus funciones *ex* artículo 199 de la Constitución, permiten el pleno ejercicio del Poder Legislativo. Juan Miguel Matheus, «Irresponsabilidad e inmunidad parlamentarias en la Constitución de 1999», en *Revista de la Facultad de Derecho* N° 62-63. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2008, pp. 65-72; Günther Jakobs, «Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo», en *Derecho Penal del Enemigo*, Traducción del original alemán por Manuel Cancio Meliá, Civitas, Madrid, 2003, p. 47; y Günther Jakobs, «Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico», en *Fundamentos del Derecho Penal*, Traducción del original alemán por Enrique Peñaranda Ramos, *Ad-Hoc*, Buenos Aires, 1996, pp. 184-185.

¹⁰ Artículo 282, CRBV.- “El Defensor o Defensora del Pueblo gozará de inmunidad en el ejercicio de sus funciones y, por lo tanto, no podrá ser perseguido, detenido, ni enjuiciado por actos relacionados con el ejercicio de sus funciones. En todo caso conocerá de manera privativa el Tribunal Supremo de Justicia”.

¹¹ El Derecho es, por naturaleza, cognoscible a través del método axiomático: a partir de una serie de ‘conceptos básicos’ no discutibles —dice Bunge— se construye un sistema a partir de inferencias hipotético-deductivas, de modo de ofrecer una «versión global de una teoría» que permita conocer la verdad sobre las cosas, a través de la exhibición de sus principales ideas de modo ordenado. Así, los «conceptos fundamentales», que según Heidegger son “representaciones en las que traemos ante nosotros un objeto o la totalidad de dominios de los objetos en general”, que —en tanto «fundamentales»— son “representaciones más generales de ámbitos lo más amplios posible”, son también utilizables en Derecho, como los «ladrillos» que sirven de base teórica para lo que Atienza y Ruiz Manero llaman «enunciados jurídicos», enhebrando conceptos de modo que, como dice Nieto, “tanto las relaciones sociales como sus normas reguladoras se vertebran en tipos jurídicos”, al punto que “siempre es un concepto el punto necesario de referencia”, tanto en filosofía como en Derecho. Por ello dice Schreier que “la ciencia del derecho no puede existir desligada de una teoría del conocimiento jurídico”, pues “los grandes problemas de aquella ciencia se

idéntico al hasta ahora expuesto- de “la libertad de una persona frente a la potestad jurídica o ‘contralor’ jurídico de otro, con respecto a una relación jurídica”¹² y, en consecuencia, funge como correlativo lógico¹³ de una «incompetencia» o «no potestad», y el opuesto –o la negación– de una «sujeción»¹⁴. Veamos el ejemplo que pone Hohfeld para explicarlo:

X, propietario de un inmueble, tiene, como hemos visto, la potestad de enajenarlo a Y o a cualquier otra persona. Por otra parte, X tiene también varias inmunidades frente a Y y todos los demás. Porque Y está limitado por una incompetencia (esto es, carece de potestad) en lo que concierne a desplazar el interés jurídico de X en dirección a sí mismo o hacia un tercero. Y lo que vale para Y se aplica también a todo otro individuo que no haya

relacionan con dificultades epistemológicas, y [...] la solución de tales problemas depende, en gran medida, de los esfuerzos y ensayos tendientes a resolver éstas”. En este orden de ideas, Hohfeld y Ross califican a la inmunidad como concepto jurídico fundamental, en tanto explica la relación jurídica correlativa a la de incompetencia, y opuesta a la de sujeción, en el sentido que supone la imposibilidad de un tercero de modificar unilateralmente el *status jurídico* del sujeto inmune, razón por la cual éste se halla libre del deber que, en el fondo, subyace al concepto de sujeción. Vid. Mario Bunge, *Filosofía de la Física*, Traducción del original inglés por José Luis García Molina, Ariel, Barcelona (España), 1978, p. 156; Martin Heidegger, *Conceptos Fundamentales*, 2ª edición, traducción de la edición alemana de Petra Jaeger por Manuel E. Vásquez García, Alianza Editorial, Madrid, 2010, pp. 25, 39-40, 48; Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Ariel, Barcelona (España), 1996, p. 165; Alejandro Nieto, «Las limitaciones del conocimiento jurídico», en Alejandro Nieto y Agustín Gordillo, *Las limitaciones del conocimiento jurídico*, Trotta, Madrid, 2003, p. 16; Fritz Schreier, *Conceptos y formas fundamentales del Derecho*, Traducción del original alemán por Eduardo García Maynez, Losada, Buenos Aires, 1942, p. 20; Carlos Santiago Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, 12ª edición, Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 184-190; Enrique R. Aftalión, José Vilanova y Julio Raffo, *Introducción al Derecho*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 407; Wesley N. Hohfeld, *Conceptos Jurídicos Fundamentales*, 3ª edición, traducción del original inglés por Genaro R. Carrió, Fontamara, México, D. F., pp. 81-82; y Alf Ross, *Sobre el Derecho y la Justicia*, 3ª edición, Traducción del original inglés de Genaro R. Carrió, EUDEBA, Buenos Aires, 1994, p. 162.

¹² *Ibid.*, p. 81.

¹³ *Ibid.*, p. 47.

¹⁴ Supuesto que comprende al destinatario de la competencia, o lo que es lo mismo, la situación del sujeto cuyo *status* jurídico puede ser alterado *unilateralmente* por un tercero, sin necesidad de que la voluntad de la persona cuya posición jurídica ha resultado modificada participe para la formación del acto modificatorio. Cfr. Hohfeld; *ob. cit.*, pp. 79-80; y Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Traducción del original alemán por Ernesto Garzón Valdés, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p. 235.

adquirido por virtud de hechos operativos especiales, la potestad de enajenar la propiedad de X. Si un oficial de justicia (*sheriff*) ha sido debidamente facultado, mediante un *writ of execution*, para vender el interés de X, entonces las cosas son muy distintas; la sujeción de X será correlativa de la potestad de aquel funcionario. Esa sujeción será el opuesto mismo de la inmunidad (o exención). Es elemental, además, que, frente al oficial de justicia, X podría ser inmune o estar exento respecto a ciertas parcelas, y estar sujeto (*liable*) en relación con otras. De igual manera, si X ha designado en debida forma a un *agent* para vender un determinado inmueble, en tal caso y en relación con ese inmueble, X tiene frente al mismo una sujeción y no una inmunidad.¹⁵

Así, el término «inmunidad» denota, en Derecho, un estado de invulnerabilidad frente a la «competencia» de un agente para modificar unilateralmente su situación jurídica. Este último *status* es el de la «incompetencia». De este modo, la inmunidad es, entonces, el correlativo lógico de una «competencia» o «no potestad», y el opuesto -la negación- de una sujeción. Así lo resume Ross:

Como términos negativos comprenden todo lo que no está sometido potestad jurídica; en consecuencia, no es posible enumerar y designar las inmunidades específicas. Toda persona goza de inmunidad frente a cualquier otra persona, siempre que la otra persona no tenga una potestad en relación con la primera. Se reconoce, sin embargo, «derechos de inmunidad específicos», porque aparece como excepciones. Por ejemplo, se dice que los embajadores extranjeros gozan de inmunidad respecto de la jurisdicción de los tribunales, y que los ciudadanos gozan de inmunidad respecto de la legislatura cuando la constitución limita la competencia de esta última.¹⁶

En este último caso, cuando la situación de inmunidad se da frente al poder público (“legislatura”, en las palabras de Ross), es posible hablar de normas iusfundamentales como reglas de «competencia negativa». Éstas, dice Alexy, son normas limitativas de una regla de competencia positiva, por cuya obra el ciudadano que se encuentra en «no-sujeción» tiene siempre frente al Estado derecho a que éste no intervenga en el ámbito de dicha posición iusfundamental, definiendo así negativamente la competencia estatal para modificar unilateralmente el *status* jurídico del ciudadano, incluso cuando medie la anuencia de éste.¹⁷

¹⁵ Hohfeld, *Conceptos...*, *ob. cit.*, pp. 81-82.

¹⁶ Ross, *Sobre el Derecho...*, *ob. cit.*, p. 162.

¹⁷ Alexy, *Teoría...*, *ob. cit.*, pp. 239-240.

2. La inmunidad tributaria. Generalidades

2.1. Notas definitorias

2.1.1. Concepto

La inmunidad en Derecho tributario responde -como es lógico- a idénticas notas definitorias que las aplicables al concepto en la Teoría general del Derecho, según lo expuesto en la sección 1: un estado de invulnerabilidad frente a la competencia (aquí, el poder tributario) de un agente (el Estado en función legislativa) para modificar unilateralmente su situación jurídica (concretamente, su *patrimonio* a través de la exacción tributaria).

Así, la inmunidad «tributaria»¹⁸ es un *status* jurídico de *no sujeción* al Poder Tributario de una determinada jurisdicción, que –a nuestro juicio- tiene su base en la protección racional de la dignidad humana, entendida tanto como autonomía - posibilidad de diseñar un plan racional de vida-¹⁹ y como ciertas condiciones materiales de existencia que provean al individuo autónomamente de las herramientas necesarias para concretar ese plan de vida.²⁰ Dicho en otras palabras,

¹⁸ Un sector doctrinal limita el alcance de la inmunidad a los tributos no vinculados, esto es, a los impuestos. Con base en esta idea, hay quienes consideran que debería hablarse de inmunidad «impositiva», y no de inmunidad «tributaria». Jorge Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 6ª edición, Crealibros Ediciones, 2018. Disponible en <https://bit.ly/3OJR5PN>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

¹⁹ John Rawls, *Teoría de la Justicia*, 2ª edición, Traducción del original en inglés por María Dolores González, Fondo de Cultura Económica, México, 2006, pp. 370-371.

²⁰ De acuerdo con la Corte Constitucional de Colombia, la dignidad humana como concepto jurídico “puede presentarse de dos maneras: a partir de su objeto concreto de protección y a partir de su funcionalidad normativa. Al tener como punto de vista el objeto de protección del enunciado normativo ‘dignidad humana’, la Sala ha identificado a lo largo de la jurisprudencia de la Corte, tres lineamientos claros y diferenciables: (i) La dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características (vivir como quiera). (ii) La dignidad humana entendida como ciertas condiciones materiales concretas de existencia (vivir bien). Y (iii) la dignidad humana entendida como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad física e integridad moral (vivir sin humillaciones). De otro lado al tener como punto de vista la funcionalidad, del enunciado normativo ‘dignidad humana’, la Sala ha identificado tres lineamientos: (i) la dignidad humana entendida como principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor. (ii) La dignidad humana entendida como principio constitucional. Y (iii) la dignidad humana entendida como derecho fundamental autónomo”. En este sentido, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, la dignidad supone, como concepto jurídico, que “los seres humanos no pueden ser profanados al ser tratados por el poder estatal como un simple objeto”, directriz que sirve, de acuerdo con el Tribunal, “para determinar los casos en los que se da una violación a

la inmunidad tributaria constituye una regla de «competencia negativa» que limita el poder estatal y configura, en consecuencia, una *posición jurídica iusfundamental* a favor del ciudadano que previene la limitación unilateral derivada de la prestación tributaria.²¹

Así las cosas, cabe aclarar que la inmunidad tributaria no es un *status* jurídico que requiera de consagración normativa ni reconocimiento legislativo para su configuración,²² en tanto ella emana de la dignidad humana (adquiriendo así categoría de derecho fundamental). Ella configura -como se ha dicho- una definición negativa del poder tributario, una «no competencia», en los términos de Alexy: el Estado (legislador) no posee ninguna capacidad para modificar unilateralmente la situación jurídica del inmune a través del tributo.²³

la dignidad humana”. Ello ocurre, en términos generales, cuando “la persona haya sido sometida a un trato que cuestiona principalmente su cualidad de sujeto, o que en el tratamiento dado en un caso concreto exista una desvalorización arbitraria de la dignidad humana”. En otras palabras, las del Voto Salvado de los Magistrados Geller, Dr. von Schlabrendorff y Dr. Rupp, “Todo poder estatal tiene que considerar y proteger al ser humano en sus valores propios y su autonomía. No puede ser tratado de manera ‘impersonal’, como un objeto, aun cuando esto ocurra sin desconocer los valores personales, sino con ‘buenas intenciones’”. Corte Constitucional de Colombia, sentencia N° T-881/02 del 17 de octubre de 2002. Disponible en <http://bit.ly/1svSjzq>, consultado en fecha 17 de agosto de 2022. Tribunal Constitucional Federal Alemán, sala segunda, sentencia del 15 de diciembre de 1970, en Jürgen Schwabe, (comp.), *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*, Traducción del original alemán de Marcela Anzola Gil, Konrad Adenauer Stiftung-Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Bogotá, 2003, pp. 17-18.

²¹ Alexy, *ob. cit.*, pp. 213, 241. Ver también Carlos E. Weffe H., «The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations», en *World Tax Journal*, Vol. 9 No. 3, IBFD, Ámsterdam, 2017, pp. 435-436. Disponible en <https://bit.ly/3x1SD1x>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022. Existe versión en español: Carlos E. Weffe H., «El derecho a ser informado. Paralelismos entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, con especial énfasis en situaciones transfronterizas», en *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, No. 26, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ciudad de México, 2019, pp. 8-9. Disponible en: <https://bit.ly/3BjUCKh>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

²² En contra, definiendo a la inmunidad como una no sujeción por calificación constitucional, Amílcar de Araújo Falcão, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Traducción del original portugués por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 90.

²³ Alexy, *ob. cit.*, p. 209. En específico, se recomienda el magnífico análisis de Andrade Rodríguez, la referencia más importante sobre el tema en nuestro medio, con el que coincido plenamente. Betty Andrade Rodríguez, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos, Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Thomson Reuters, Ciudad de México, 2018, pp. 221-226.

2.1.2. Diferencias con la no sujeción

Dicho de ese modo, pareciera haber identidad entre los conceptos de no sujeción e inmunidad, en tanto ambas suponen la imposibilidad de que nazca la obligación tributaria. Probablemente esa sea la razón por la que Araújo Falcão califica a la inmunidad como una forma «calificada» de no sujeción.²⁴

Sin embargo, esa identidad es solo aparente. La inmunidad no depende para configurarse de la definición legal del hecho imponible: no es una mera forma «negativa» del hecho generador, como sí lo es la no sujeción.²⁵ La inmunidad configura -ya se ha dicho- una posición jurídica iusfundamental que confiere a su titular el derecho a la *no afectación*²⁶ de su situación económica a través del tributo, independientemente de si la conducta del sujeto inmune es susceptible de encuadrarse en la definición legal del hecho imponible y -en consecuencia- manifiesta capacidad *económica*, pues nunca manifestará capacidad *contributiva*.²⁷ Ello, por supuesto, solo en la medida en que (i) exigir la prestación tributaria suponga vulneración de las condiciones que permitan la cobertura autónoma²⁸ de las necesidades que conforman el «espacio vital dominado» -en palabras de Forsthoff, la «procura existencial»- del sujeto

²⁴ Araújo Falcão, *ob. cit.*, p. 90.

²⁵ *Ibíd.*, p. 89. Ver también Andrade Rodríguez; *Inmunidad... ob. cit.*, p. 222.

²⁶ Alexy, *ob. cit.*, pp. 191-192.

²⁷ “Pero no toda riqueza es susceptible de contribuir a los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades comunes, porque hay un mínimo de riqueza que se requiere para satisfacer las propias necesidades, para la propia subsistencia. Ese límite mínimo de riqueza debe mantenerse libre de impuestos, constituye una zona de inmunidad fiscal. No existe una regla acerca de su cantidad, varía en cada tiempo y lugar. Ese mínimo no se refiere al necesario para la existencia biológica, sino para la subsistencia digna”. Patricio Masbernat Muñoz, «El Principio de Capacidad Económica como Principio Jurídico Material de la Tributación: su Elaboración Doctrinal y Jurisprudencial en España», en *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, Universidad de Talca, Talca, 2010, p. 326.

²⁸ Pues como dice con acierto Andrade Rodríguez, “la persona es merecedora de respeto, debiendo garantizársele un espacio que le permita actuar libremente”. Andrade Rodríguez; *Inmunidad... ob. cit.*, p. 45.

inmune,²⁹ o (ii) sea -como se verá en la sección 2.2.1- pura y simplemente absurda respecto del funcionamiento sistémico del régimen tributario.³⁰

2.2. Tipos

La posición jurídica fundamental en la que consiste la inmunidad tributaria se verifica en dos tipos de situaciones.

2.2.1. Inmunidad tributaria intergubernamental

En primer lugar, la instrumentalidad de la actividad financiera estatal³¹ implica, forzosamente, que someter a la prestación tributaria a aquellas instituciones totalmente destinadas a la satisfacción de necesidades colectivas -y que, de hecho, en buena parte de los casos se financian precisamente a través de prestaciones patrimoniales públicas- sea incongruente con el modelo del Derecho como sistema,³² que como tal presupone que las normas que lo componen se crean, interpretan y aplican de una manera *racional*.³³

2.2.2. Inmunidad tributaria de los derechos humanos

En segundo lugar, la necesidad de medios económicos que garanticen al ciudadano la *autonomía* necesaria para determinar su «plan racional de vida»,³⁴ y -en consecuencia- le permitan contar con los recursos mínimos para atender, libre

²⁹ Ernst Forsthoff, «Concepto y Esencia del Estado Social de Derecho», en Wolfgang Abendroth, Ernst Forsthoff y Karl Doehring, *El Estado Social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pp. 47-53; Alexy, *ob. cit.*, p. 112; y Carlos E. Weffe H., «Tributación y Regulación. Notas introductorias al debate sobre el rol del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho», en Carlos E. Weffe H. (Coord.), *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, AVDT, Caracas, 2015, p. 33. Disponible en <https://bit.ly/3RMY8ZX>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

³⁰ Carlos E. Weffe H., «Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios», en Juan Cristóbal Carmona Borjas (Coord.), *Armonización Tributaria. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo III, AVDT, Caracas, 2011, pp. 335. Disponible en <https://bit.ly/3qgIn1k>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

³¹ María C. Fargione O, «El Estado, el poder financiero y la actividad financiera del estado», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 124, AVDT, Caracas, 2009, p. 100.

³² Weffe H., *Armonización...*, *ob. cit.*, p. 335.

³³ Pues, como ha dicho con acierto el hoy homenajeado, “[p]recisamente porque el derecho es un fenómeno normativo racional, el modelo del derecho como sistema presupone que las normas que lo componen se crean de una manera racional. La formulación de un sistema y su reformulación son actividades totalmente racionales”. Humberto Romero-Muci, *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

³⁴ Rawls, *ob. cit.*, pp. 370-371.

y satisfactoriamente, a sus necesidades básicas y para concretar dicho plan, hace *imposible* exigir la prestación tributaria respecto de aquellos medios económicos *mínimamente* orientados hacia estos cometidos, en tanto en ellos y en su destino queda comprometida -ya se ha dicho- la *dignidad* del ciudadano y, en consecuencia, el «núcleo duro» de sus derechos humanos.³⁵ Esta es, en la terminología de Andrade Rodríguez, la denominada *inmunidad tributaria de los derechos humanos*,³⁶ que comprende al llamado «mínimo vital»³⁷ y a ciertas protecciones especiales.

2.3. Fundamento

La inmunidad tributaria supone la imposibilidad de que el tributo afecte a su pretendido destinatario por la *ausencia de capacidad contributiva*. Si como dice Jarach, todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza (esto es, la presencia de capacidad contributiva), la ausencia de esta quita toda legitimación al Estado para establecer la obligación tributaria, y mucho menos exigirla.³⁸

Esta característica es común a las dos formas de inmunidad tributaria definidas en la sección 2.2. En el caso de la inmunidad de los entes político-territoriales, la ausencia de capacidad contributiva dimana del *destino* que, por naturaleza, tiene el patrimonio público. En la medida en la que el tributo se define como una exacción coactiva de la riqueza (particular) *con el propósito de*

³⁵ Ver Liborio Hierro, «El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho», en Antonio Marzal (Edit.), *El núcleo duro de los derechos humanos*, J.M. Bosch Editor, Mutilva Baja (Navarra), 2001, p. 27. Ver también Luis Alberto Petit Guerra, «La categoría del ‘contenido esencial’ para la determinación de los contenidos mínimos de derechos sociales fundamentales y su problemática aplicación», en *Revista de Derecho*, No. 15, Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Montevideo, 2017. Disponible en <https://bit.ly/3BjYj9o>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

³⁶ Andrade Rodríguez define a la inmunidad tributaria de los derechos humanos como “la porción jurídico-patrimonial de cada individuo que se encontraría excluida o, al menos, protegida de toda tributación, por considerar que en ella se encierran elementos esenciales al disfrute de los Derechos Humanos y que podría resultar afectada negativamente como consecuencia del ejercicio de este poder de imperio por el Estado”. Andrade Rodríguez; *Inmunidad...*, *ob. cit.*, p. 219.

³⁷ Cuya protección “supone todas las medidas que deben ser adoptadas para asegurar el valor de su persona, garantizándole la posesión de los bienes necesarios para mantener una existencia digna”. Andrade Rodríguez, *Inmunidad...*, *ob. cit.*, p. 286.

³⁸ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 85.

cobertura de fines públicos, como lo hace Romero-Muci,³⁹ la racionalidad económica de los instrumentos sociales destinados a alcanzar el bien común impone, ya se ha dicho, la imposibilidad *genérica* de someter a tributación al patrimonio público, si bien esta afirmación tiene -se verá- importantes matizaciones.

En el caso de la inmunidad de los derechos humanos, el *destino* dado a los recursos también determina la aplicación del concepto a los particulares, además de su cuantía. La porción del patrimonio privado que debe destinarse al sufragio de las necesidades *esenciales*, connaturales a la dignidad humana en los términos definidos en la sección 2.1.1. está, por esta circunstancia, protegido constitucionalmente y constituye la *posición jurídica iusfundamental* que aquí llamamos «inmunidad». Aun cuando pudiera entenderse que el patrimonio, la renta o el consumo asociado a la preservación de estos estándares mínimos de existencia son manifestaciones de capacidad económica,⁴⁰ éstos no manifiestan aptitud para sufragar las cargas públicas, nota esencial del concepto de capacidad contributiva.

Sin embargo, la admisión de la capacidad contributiva como fundamento de la inmunidad puede entenderse como un límite a su ámbito objetivo, en la medida en la que se niegue a este principio el carácter de elemento esencial del concepto de tributo. En efecto, la medida usual del sacrificio particular para financiar el sufragio de las necesidades colectivas en las tasas y las contribuciones especiales la da la *equivalencia* o el *beneficio individual* que obtiene el particular del bien o servicio estatal cuyo aprovechamiento constituye el hecho imponible.⁴¹ Esa línea de razonamiento excluiría a la capacidad contributiva como elemento fundamental del concepto -y dimensionamiento- de los tributos vinculados,⁴² de lo que se seguiría la posibilidad de que la inmunidad no comprendiese a estas

³⁹ Humberto Romero-Muci, «Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario. ‘El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas’», en Carlos E. Wefte H. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, AVDT, Caracas, 2006, p. 224.

⁴⁰ Cfr. Andrade Rodríguez; *Inmunidad...*, *ob. cit.*, p. 287.

⁴¹ Mauricio Plazas Vega, «Los tributos vinculados», en *Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 2, no. 1, Bogotá, 2000, pp. 99-100. Disponible en <https://bit.ly/3eNJBPK>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

⁴² Marc Burgeois, «Constitutional framework of the different types of income», en Bruno Peeters (Ed.), *The Concept of Tax*, IBFD, Ámsterdam, 2005, p. 104; y Andrés Báez Moreno, «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva», en *CIVITAS Revista de Derecho Financiero*, No. 144, Thomson Reuters, Madrid, 2009, p. 965. Disponible en <https://bit.ly/3DscQSe>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

especies de tributos. Así, hablaríamos entonces de inmunidad «impositiva», y no de inmunidad «tributaria».

Respetuosamente disiento. La capacidad contributiva es elemento esencial al concepto de *todos* los tributos, en tanto criterio de justicia distributiva en la distribución de las cargas públicas.⁴³ Cosa distinta es, como lo apuntan Valdés Costa -y también Báez Moreno,⁴⁴ aunque con una orientación diferente- que la cuantía de las tasas deba determinarse con respeto del “límite global de las necesidades del servicio y que la cuantía individual no constituya una exacción arbitraria, totalmente alejada de las características del servicio prestado”.⁴⁵ Bien dice Tarsitano que los requisitos de existencia y de cuantificación de las tasas son cosas diferentes: “no es lo mismo establecer la condición de existencia de un instituto que determinar su extensión”.⁴⁶ Rechazar la necesidad de la capacidad contributiva en las tasas, señala Sáinz de Bujanda, sería negar la naturaleza tributaria de las tasas y las contribuciones especiales, acercándolas al precio,⁴⁷ y además supondría por regla general, como bien apunta García de Enterría, “una distribución regresiva de las cargas públicas, es decir, un desplazamiento de la carga fiscal de sostenimiento de los servicios públicos hacia los bajos niveles de renta de la población, tanto en cifras absolutas como relativas”,⁴⁸ que -además- es constitucionalmente inadmisibile entre nosotros.⁴⁹

⁴³ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 262; Alberto Tarsitano, «El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera. Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial», en *Derecho y Sociedad*, No. 43, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014, p. 122. Disponible en <https://bit.ly/3BaDEDC>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022; Fernando de Vicente de la Casa, «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», en *Crónica Tributaria*, No. 144, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, p. 150. Disponible en <https://bit.ly/3eQOaIC>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

⁴⁴ Báez Moreno, *ob. cit.*, p. 963.

⁴⁵ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª edición. Temis, Bogotá, 1996, p. 163.

⁴⁶ Tarsitano, *ob. cit.*, p. 122.

⁴⁷ Sáinz de Bujanda, *ob. cit.*, p. 262.

⁴⁸ Eduardo García de Enterría, «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», en *Revista de Administración Pública*, No. 12, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1953, p. 139. Disponible en <https://bit.ly/3Uai7n7>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

⁴⁹ Artículo 316, CRBV.- “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la

Sin embargo, es posible argumentar *excepcionalmente* la exclusión de las tasas del ámbito de la inmunidad fiscal intergubernamental. Si, como se definió en la sección 2.2.1., ésta tiene su fundamento en la racionalidad económica de las estructuras organizativas empleadas por la sociedad como instrumentos para satisfacer las necesidades colectivas, entonces es viable sostener que el órgano u ente beneficiario de un servicio estatal individualizado debe soportar la carga económica derivada de la prestación de esos servicios, normalmente *deficitarios* y cuyo producto -la tasa- está exclusivamente destinado al financiamiento de la estructura orgánica que permite la prestación del servicio.⁵⁰ Ello respondería a un criterio de estabilidad financiera de la organización prestataria del servicio, que evitaría la traslación indebida de costos a los particulares a través de la tergiversación del empleo de la capacidad contributiva para su dimensionamiento,⁵¹ y que además -por esa vía- sería expresión de la lealtad interinstitucional que es fundamento específico de este tipo de inmunidad, tal como se explicará en la sección 3.2.1. Lo contrario, la traslación al órgano u ente prestador del servicio de los costos derivados de su prestación implicaría el entorpecimiento de su actividad por razones económico-financieras vinculadas con la percepción de un tributo, problema que es -precisamente- el que la inmunidad fiscal intergubernamental busca prevenir.

3. La inmunidad tributaria intergubernamental

3.1. Concepto

Ya se ha dicho (sección 2.2.1) que la inmunidad fiscal intergubernamental es una consecuencia coherente del modelo sistémico de organización estatal, desde el punto de vista de la que Romero-Muci llama racionalidad teleológica,⁵² y de la

elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

⁵⁰ Constituyendo, incluso, una de las excepciones al principio de unidad de caja presupuestaria, *ex* artículo 36.3 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, publicada en Gaceta Oficial No. 6.210 extraordinario, del 30 de diciembre de 2015. En este sentido, el artículo 95 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, publicada en Gaceta Oficial No. 6.147 extraordinario, del 17 de noviembre de 2014, dispone que los servicios desconcentrados “contarán con un fondo separado, para lo cual estarán dotados de la capacidad presupuestaria y financiera”, y sus ingresos “no forman parte del Tesoro y, en tal virtud, podrán ser afectados directamente de acuerdo con los fines para los cuales han sido creados. Tales ingresos solo podrán ser utilizados para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”.

⁵¹ Báez Moreno, *ob. cit.*, p. 965.

⁵² Romero-Muci la define como “una racionalidad de las consecuencias u orientada al *output*”, donde “[e]l sistema jurídico es visto como un medio para conseguir fines. El fin puede serlo la eficiencia económica, el aumento del nivel educativo, etc. Las

dignidad humana, desde la perspectiva de la que el homenajeado -siguiendo a Weber-⁵³ llama racionalidad axiológica,⁵⁴ de acuerdo con la cual se entiende inherente a la configuración y funcionamiento racional del sistema tributario la imposibilidad de ejercer el poder tributario sobre la actividad pública, en tanto ésta se encuentra totalmente dirigida a la satisfacción de las necesidades colectivas y, en consecuencia, nunca supone manifestación de capacidad contributiva.

Así lo reconoce, con otros términos y -en algunos casos- con otras bases, la doctrina. A título meramente ejemplificativo, debe mencionarse la clásica definición de Jarach, según la cual la esencia del hecho imponible -la capacidad contributiva, según el Maestro- determina como *dogma* de nuestra disciplina la imposibilidad de atribuir éstos a determinados sujetos dada su naturaleza jurídica y la imposibilidad de que manifiesten capacidad contributiva en su obrar, siendo el Estado el ejemplo arquetípico.⁵⁵ Idéntico razonamiento hace Héctor B. Villegas.⁵⁶ En una línea similar, la capacidad contributiva sirve a Sáinz de Bujanda para entender limitado *a fortiori* el poder tributario en aquellos casos de los que llama «corolarios inexcusables» del principio, aunque -nota curiosa- no menciona las relaciones fiscales intergubernamentales dentro de estos supuestos especiales.⁵⁷ La capacidad contributiva sirve también a De la Garza para definir la inmunidad fiscal intergubernamental y limitarla a los impuestos.⁵⁸ Por su parte, según Araújo Falcão la inmunidad configura una forma calificada de no sujeción: “una forma de no incidencia por supresión de la competencia impositiva para

normas en sí mismas pueden ser considerados medios para alcanzar fines parciales que contribuyen a la realización del fin general de la ley a la que se integra”. Romero-Muci, *La Racionalidad...*, *ob. cit.*

⁵³ Max Weber, *Economy and Society*, University of California Press, Los Ángeles, 1978, pp. 24-25. Disponible en <https://bit.ly/3qkhTMI>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

⁵⁴ Romero-Muci apunta, con acierto, al respecto: “una ley es irracional sino está justificada éticamente porque persigue fines ilegítimos. Este nivel de racionalidad desarrolla una función más bien negativa, que constructiva. Ciertamente no hay una técnica que garantizase que una ley asegure la libertad, o la igualdad, salvo el discurso moral, como especie también del discurso práctico”. Romero-Muci, *La Racionalidad...*, *ob. cit.*

⁵⁵ Jarach, *ob. cit.*, pp. 197, 200.

⁵⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 158.

⁵⁷ Sáinz de Bujanda, *ob. cit.*, p. 447.

⁵⁸ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edición, Porrúa, Ciudad de México, 2008, p. 524.

gravar ciertos actos, situaciones o personas, por disposición constitucional”,⁵⁹ noción a la que se adscriben Giuliani Fonrouge⁶⁰ y Herrera Molina.⁶¹

Entre nosotros, Contreras Quintero habla, en su clásico estudio sobre la materia, de la “imposibilidad lógica-jurídica”, aún relativa, de tributación recíproca entre los entes político-territoriales, debido a la imposible configuración o la extinción inmediata de la obligación tributaria por *confusión* (sección 3.2.2.).⁶² En la misma línea, César Hernández B. entiende que los entes públicos de base territorial no son sujetos de gravamen, “salvo que por disposición expresa de la ley sean considerados como tales”,⁶³ cuestión que revela su importancia en los casos de divorcio entre el sujeto pasivo definido legalmente y el titular de la capacidad contributiva que el tributo a aplicar pretende gravar, como es el caso del impuesto al valor agregado.⁶⁴ Otro tanto afirma Aurora Moreno de Rivas: para ella, la República “goza de la llamada inmunidad tributaria, y de que aquélla sólo puede considerarse como contribuyente en el caso de que el legislador expresamente derogue tal inmunidad”.⁶⁵

⁵⁹ Araújo Falcão, *ob. cit.*, p. 91.

⁶⁰ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Volumen 1, La Ley, 2010, p. 281.

⁶¹ Pedro Herrera Molina, *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pp. 48-49.

⁶² Florencio Contreras Quintero, «La industria nacionalizada del petróleo ante la tributación municipal y su incidencia», en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, No. 100, UCV, Caracas, 1996, pp. 55-56. Disponible en <https://bit.ly/3BkoJrC>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

⁶³ César Hernández B., «El impuesto al valor agregado y la inmunidad tributaria», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 100. AVDT, Caracas, 2003, p. 138.

⁶⁴ Ver Eusebio González García, «Sujeción pasiva y responsables tributarios», en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 31. Ver también Juan Cristóbal Carmona Borjas, «Los Entes del Sector Público Descentralizado Territorial y Funcionalmente como Sujetos Pasivos de Impuestos al Consumo Del Tipo Plurifásico No Acumulativo. Experiencia Venezolana», en Jesús Sol Gil (Coord.), *Imposición al Valor Agregado en Venezuela*, AVDT, Caracas, 2004, pp. 394-398; Betty Andrade Rodríguez, «Relatoría General, Tema I, Derecho Tributario Sustantivo», en *30 años de la Codificación del Derecho Tributario venezolano*. Tomo I, AVDT, Caracas, 2012, p. 71; y Carlos E. Weffe H., «La Responsabilidad Tributaria», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 145, AVDT, 2015, p. 52.

⁶⁵ Aurora Moreno de Rivas, «La República como contribuyente de impuestos al consumo del tipo plurifásico no acumulativo», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 66, AVDT, Caracas, 1995, p. 26.

Romero-Muci ha tratado el tema en varias ocasiones. En todas⁶⁶ ha definido a la inmunidad fiscal intergubernamental como un límite constitucional al poder tributario que prohíbe a todos los entes político-territoriales “impedir y obstaculizar, a través del recurso tributario, las actividades de las otras entidades públicas, incluso en los supuestos en que tales actuaciones estén personificadas y encarnadas en la forma de Institutos Autónomos, empresas o fundaciones públicas pertenecientes a cada nivel territorial”.⁶⁷ Basado en la jurisprudencia, el homenajeado señala apodócticamente que “la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de tributos no incumbe a los distintos entes político territoriales y sus servicios descentralizados, pues de lo contrario se obstaculizaría económicamente sus funciones y los fines de utilidad pública que persiguen en cada nivel territorial por causa del recurso tributario, frustrándose el propósito de colaboración que incumbe a cada rama del Poder Público en su respectiva distribución vertical. Es por esto que ningún ente político-territorial puede, a través de sus tributos propios, gravar otros entes políticos-territoriales o sus servicios descentralizados, simplemente porque están no sujetos (son inmunes) conforme al claro y expreso mandato constitucional.”⁶⁸ En opinión de Romero-Muci, esta regla constitucional, el art. 180 CRBV,⁶⁹ excluye consecuentemente la interpretación de Caballero Ortiz, de acuerdo con la cual la inmunidad tributaria de los entes político-territoriales y, particularmente, de sus entes descentralizados funcionalmente, tenía su fundamento en “la expresa dispensa del legislador tributario respectivo, sin la cual no existiría la prerrogativa a favor de los entes descentralizados de cada nivel territorial”.⁷⁰

⁶⁶ Humberto Romero-Muci, «Alcance Constitucional de la Autonomía Rentística del Municipio», en *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1936-1996), Vol. 1, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, p. LIII.

⁶⁷ Humberto Romero-Muci, «La distribución del poder tributario en la nueva Constitución», en Tomás E. Carrillo Batalla (Coord.), *La Tributación en la Constitución de 1999*, ACIENPOL, ANCE, BCV, ASOVEDEFI, AVDT, Caracas, 2000, pp. 33-34.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 34.

⁶⁹ Artículo 180, CRBV.- “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. Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados”.

⁷⁰ Jesús Caballero Ortiz, *Los Institutos Autónomos*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996, p. 170.

3.2. Fundamentos específicos

Además de la ausencia de capacidad contributiva, cimiento común de todas las formas de inmunidad según lo dicho en la sección 2.3., la inmunidad de los entes político-territoriales tiene varios fundamentos específicos: (i) la lealtad interinstitucional entre los entes del poder público (sección 3.2.1.); (ii) la confusión (sección 3.2.2.), sea porque -en el sentido clásico del término- la obligación tributaria se extingue automáticamente por la concurrencia en el Estado de las cualidades de acreedor y deudor (sección 3.2.2.1.), o porque el Estado está naturalmente impedido de constituirse en sujeto pasivo de cualquier tributo (sección 3.2.2.2.), o porque la obligación tributaria se «extinga» a través de anotaciones contables (sección 3.2.2.3.); y (iii) la doble capacidad jurídica del Estado (sección 3.2.3.).

3.2.1. Lealtad interinstitucional entre los entes del poder público

En el caso de estados que, como el venezolano, tienen -o pretenden tener-⁷¹ la forma federal,⁷² la paridad entre las partes componentes que es característica de la Federación,⁷³ particularmente en la distribución funcional propia de la «Constitución Financiera»,⁷⁴ abre la posibilidad de que alguna de las personas públicas de base territorial que componen la unidad federal realice hechos manifestativos de capacidad económica encuadrables en la definición normativa del hecho generador de alguno de los tributos a cargo de otra de las personas político-territoriales. En un escenario tal no es posible basar la inaplicación del tributo en la *confusión*, sea que ésta excluya la realización del hecho imponible o bien extinga inmediatamente la obligación tributaria nacida, como se explica en la sección 3.2.2.

⁷¹ García Pelayo habla de los estados semi -o cuasi- federales, estados cuya Constitución no responde en todo al principio federal o que, aún teniéndola, la desvirtúan en la práctica. A esta clasificación corresponde, según el propio García Pelayo, “algunos Estados hispanoamericanos, que, a pesar de tener una constitución federal, se gobiernan prácticamente en régimen unitario o con preponderancia del momento unitario, mediante el abuso que de sus competencias hace el poder central”. Manuel García Pelayo, *Derecho Constitucional Comparado*, Alianza Editorial, Madrid, 1993, p. 246.

⁷² Art. 4, CRBV.- “La República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados por esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad”.

⁷³ García Pelayo, *ob. cit.*, p. 216. Respecto del caso Venezuela, ver *inter alia* Daira Abolins Rojas, «El Federalismo como Forma de Estado. Derecho Comparado», en *Erga Omnes*, No. 1, Sindicatura del Municipio Chacao del Estado Miranda, Caracas, 2006, pp. 429-430. Disponible en <https://bit.ly/2HMEjib>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

⁷⁴ Weffe H., *Tributación...*, *ob. cit.*, p. 29.

En este contexto, además de la ausencia de capacidad contributiva indicada en la sección 2.3., la inmunidad fiscal intergubernamental encuentra fundamento en el principio de colaboración entre las distintas ramas del poder público, también denominado como de *lealtad institucional*,⁷⁵ que tiene base normativa entre nosotros en el artículo 136 CRBV. Según la norma, “[c]ada una de las ramas del poder público tiene sus funciones propis, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado”. Así las cosas, dentro de la línea de racionalidad económica de las estructuras públicas directamente orientadas a la satisfacción del interés público defendida, la lealtad interinstitucional previene la potencial obstrucción de la actividad pública de los entes político-territoriales originada en el pretendido ejercicio del poder tributario por alguno de sus pares.

3.2.2. Confusión

3.2.2.1. Por concurrencia de las cualidades de acreedor y deudor

Como es obvio, nadie puede ser deudor de sí mismo.⁷⁶ Así, cualquier supuesto de autoimposición,⁷⁷ esto es, en el que concurran las cualidades de acreedor y deudor de una obligación tributaria en alguna de las personas públicas de base territorial respecto de los tributos sobre los cuales sean titulares de poder tributario y de competencia tributaria, en la apodíctica clasificación de Romero-Muci,⁷⁸ sean

⁷⁵ Augusto González Alonso, «La Lealtad Institucional como Principio de Relación entre las Administraciones Públicas», en *Teoría & Derecho. Revista De Pensamiento jurídico*, No. 4, Tirant lo Blanch, Valencia (España), 2008, pp. 247-261. Disponible en <https://bit.ly/3cTOvJS>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

⁷⁶ Eloy Maduro Luyando y Emilio Pittier Sucre, *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*, Tomo I, UCAB, Caracas, 2009, pp. 485-488.

⁷⁷ Gustavo Naveira de Casanova, «Situación actual del concepto jurídico indeterminado “instrumento de gobierno” en la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina: la sujeción pasiva tributaria de las entidades estatales y los supuestos de exención», en César Albiñana García Quintana (Coord.), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 947-948.

⁷⁸ Según el homenajeado, las potestades públicas en materia tributaria se dividen en (i) poder tributario, la facultad de creación y regulación de los elementos esenciales del tributo, solo ejercible a través de la ley; (ii) potestad tributaria, la facultad subordinada de desarrollo normativo del tributo sin alterar su espíritu, propósito y razón, ejercible principalmente a través del reglamento; y (iii) competencia tributaria, la medida de la aptitud de la Administración Tributaria para concretar el crédito tributario. Ver Humberto Romero-Muci, «Aspectos Tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público», en Allan Randolph Brewer-Carías (Ed.), *Leyes para la Descentralización Política de la Federación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990, p. 185.

éstos *proprios* o *cedidos*,⁷⁹ supondrá la automática e inmediata extinción de la obligación tributaria así nacida, inclusive por imperio de los artículos 39.3 y 52 del «Código» Orgánico Tributario.⁸⁰ Es curioso, sin embargo, que la última de las normas mencionadas no prevé el caso de hechos imponderables realizados por personas públicas, tengan base territorial o no, sino el caso de la *sucesión*⁸¹ respecto de bienes y derechos objeto del tributo.⁸² Eso puede tener su explicación en la regulación errática que ha recibido esta especial forma de inmunidad en el Derecho venezolano, tal como se desarrollará en la sección 4.1.2.

3.2.2.2. Por imposibilidad estatal de sujeción pasiva tributaria

La naturaleza jurídica de la confusión es objeto de polémica en la doctrina civilista. A la posición clásica, que la entiende como un medio de extinción de las obligaciones, se añade una corriente según la cual la confusión es “un impedimento para el cumplimiento, una paralización de sus efectos”.⁸³ A diferencia de los supuestos de sucesión universal de los bienes y derechos, casos típicos de confusión, esta segunda definición es aplicable a las hipótesis en las que la obligación sujeta a confusión tiene *ab initio* identidad de sujeto activo y pasivo, lo que le «impediría» nacer o, en todo caso, la sometería a una «extinción» instantánea.

Esta característica es, ciertamente, predicable de la inmunidad fiscal por autoimposición. Al ser por definición sujeto activo de la obligación tributaria, el Estado nunca podría asumir una posición de sujeción pasiva, “por cuanto dicha identidad impediría el nacimiento de la obligación tributaria, vínculo jurígeno que presupone la existencia de dos partes determinadas y distintas una de la otra”.⁸⁴ Toda relación jurídica exige alguna forma de alteridad: nadie, dice con buen sentido Stampa Sánchez, puede establecer una relación jurídica que origine una deuda consigo mismo porque nadie puede ser deudor de sí mismo.⁸⁵

⁷⁹ Romero-Muci, *La Distribución...*, *ob. cit.*, p. 28.

⁸⁰ Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020 (en lo adelante “COT”).

⁸¹ Maduro Luyando y Pittier Sucre, *ob. cit.*, p. 486.

⁸² En efecto, el artículo 52 COT dispone que “[l]a obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo. La decisión será tomada mediante acto emanado de la máxima autoridad de la Administración Tributaria”.

⁸³ Maduro Luyando y Pittier Sucre, *ob. cit.*, p. 486.

⁸⁴ Bravo Cucci, *ob. cit.*

⁸⁵ Leopoldo Stampa Sánchez, «El Concepto de Personalidad en el Impuesto de Sociedades», en *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Fundación para la promoción de los Estudios Financieros, Madrid, 1981, p. 104. Disponible en <https://bit.ly/3d1axuq>, consultado en fecha 8 de septiembre de 2022.

3.2.2.3. Por «extinción» a través de anotaciones contables

Una tercera concepción parte, aparentemente, de entender que la extinción de la obligación tributaria por confusión, en los casos de inmunidad fiscal por autoimposición, no se produciría de pleno derecho en el momento de la hipotética concurrencia de las cualidades de acreedor y deudor en una persona pública de base territorial, sino que lo sería “mediante las correspondientes anotaciones contables, sin que sea necesario llegar al pago de la misma”.⁸⁶

Respetuosamente disiento. La extinción de las obligaciones -incluyendo la tributaria- es un acto *jurídico*, que no depende en modo alguno de la acreditación contable de suma alguna. Como lo ha dicho con acierto el homenajeado, la contabilidad es un lenguaje especializado y un sistema de información, respecto del que sólo puede predicarse la cualidad de correcta o incorrecta y cuyo efecto jurídico es solo predicable cuando el ordenamiento así lo ha previsto expresamente.⁸⁷ En el caso concreto, es únicamente la realización del hecho imponible en las condiciones tipificadas en la ley la circunstancia que origina el nacimiento de la obligación tributaria, como obligación *ex lege* que es.⁸⁸ No es, insisto, el uso de la contabilidad como técnica de documentación y prueba de hechos -*quæstio facti*, la llama Romero-Muci-⁸⁹ la que determina el nacimiento ni la extinción del tributo, como lo evidencia -por ejemplo- la tan discutida cuestión de la eficacia jurídica del asiento contable para la definición de la categoría jurídica «abono en cuenta» en el régimen de retenciones venezolano.⁹⁰

3.2.3. La doble capacidad jurídica del Estado

Una larga evolución en la institucionalización del poder ha llevado a la personificación jurídica del Estado.⁹¹ Tal personificación como sujeto de derecho,

⁸⁶ Bravo Cucci, *ob. cit.*

⁸⁷ Humberto Romero-Muci, *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*, ACIENPOL, Caracas, 2011, p. 5.

⁸⁸ Carlos E. Wefte H., «De la naturaleza del acto determinativo tributario. ‘Nuevas’ reflexiones sobre viejos problemas», en *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Vol. 1, No. 3, Universidad de Guanajuato, Guanajuato, 2015, p. 143.

⁸⁹ Romero-Muci; *El Derecho... ob. cit.*, pp. 75-77.

⁹⁰ Wefte H., *La Responsabilidad... ob. cit.*, pp. 84-86.

⁹¹ Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo I*, 19ª edición, Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2020, Cap. VII, sec. II.

centro de imputación de derechos y deberes,⁹² le supone -es lógico- capacidad: la facultad de titularidad de relaciones jurídicas.⁹³

En función del tipo de relaciones jurídicas en las que pueden estar inmersas (esto es, de Derecho Público o de Derecho Privado), esta capacidad es *dual* en el caso de las personas jurídicas estatales. La primera, la aptitud para la titularidad de relaciones jurídicas de Derecho Público, tiene por objeto las situaciones en las que la persona jurídica pública está, precisamente, ejerciendo el *imperium* en gestión de la parcela de interés público que le ha sido conferida, y está limitada, como enseñan García de Enterría y Fernández con acierto, a aquellas situaciones donde una norma autoriza a la persona pública de que se trate. La capacidad jurídica de Derecho Público de una Administración “coincide, pues, con el conjunto de potestades que le hayan sido atribuidas por el ordenamiento; puede producirse jurídicamente en todo lo que resulte del ejercicio de estas potestades que le hayan sido previamente conferidas y no puede hacerlo fuera de esa atribución invocando un supuesto principio de presunción general de aptitud o de libertad”.⁹⁴ La segunda, la capacidad de Derecho Privado, comprende la aptitud del ente para trabar relaciones jurídicas del mismo modo que un particular, fórmula naturalmente limitada a aquellas situaciones en las que la persona jurídica estatal participa en el tráfico jurídico ordinario despojada de su *imperium*, concurriendo al mercado *como un agente económico más*.

En este contexto, la doble capacidad del Estado se revela como fundamento y límite de la inmunidad tributaria intergubernamental. Fundamento, pues la actividad tendiente a gestión del interés público en ejercicio de *imperium* es, precisamente, aquella que es destino de todo el patrimonio público y niega -así- capacidad contributiva al Estado, tal y como se indicó en la sección 2.3. Límite, pues en el caso de la concurrencia del Estado en el mercado como un agente económico más, su actividad no está revestida del *imperium* que es esencia de la inmunidad, considerando especialmente el carácter *vicarial* de la actividad

⁹² Carlos E. Weffe H., «Conjuntos Económicos y Conglomerados Análogos. Tratamiento Tributario en Panamá, según la Normativa y el Principio de Sustancia sobre Forma», en Juan Antonio Pérez (Coord.), *Memorias de las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Vol. III, ILADT, Montevideo, 2018, pp. 261-262. Disponible en <https://bit.ly/3RuKHOk>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

⁹³ Weffe H., *La Responsabilidad...*, *ob. cit.*, pp. 56.

⁹⁴ García de Enterría y Fernández, *ob. cit.*, cap. VII, sec. VI.

administrativa⁹⁵ en el contexto de una *economía social de mercado*⁹⁶ como la que, al menos teóricamente, es base de la Constitución Económica venezolana.⁹⁷ La idea puede resumirse en las precisas palabras de Bravo Cucci: “el Estado puede ser considerado como sujeto pasivo de obligaciones tributarias en la medida en la que su actividad no corresponda a sus funciones propias de Derecho Público, vale decir, cuando participe como un empresario más”.⁹⁸

Sin embargo, contrario a lo que pudiera creerse *prima facie*, el límite entre las funciones -y las formas- de Derecho Público o Derecho Privado estatales que permiten distinguir el límite de la inmunidad fiscal intergubernamental es un delicado problema. La complejidad de la organización administrativa contemporánea, en la que el Estado puede acudir -y de hecho lo hace, al extremo que se habla de «huida» del Derecho Administrativo-⁹⁹ a las más diversas formas de descentralización funcional tanto para gestión especializada de parcelas del interés público como para concurrir con los particulares en la participación en el mercado como oferente, estructuras no siempre fácilmente distinguibles como de Derecho Público o de Derecho Privado, abre la cuestión de la legitimidad de ejercicio del poder tributario sobre los entes descentralizados funcionalmente, sean éstos creados por la persona pública territorial acreedora del tributo o por otros entes político-territoriales.¹⁰⁰

⁹⁵ Artículo 141 CRBV.- “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”.

⁹⁶ Artículo 299, CRBV.- “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta”.

⁹⁷ Wefte H., *Tributación...*, *ob. cit.*, pp. 36-49.

⁹⁸ Bravo Cucci, *ob. cit.*

⁹⁹ García de Enterría y Fernández, *ob. cit.*, Cap. VI, sec. V.4.B. En aplicación de la idea de «huida del Derecho» a la tributación, ver Romero-Muci, *Deconstruccionismo...*, *ob. cit.*, pp. 215-216, 245.

¹⁰⁰ Contreras Quintero, *ob. cit.*, p. 56.

Esta cuestión ha estado en el centro de la discusión jurídica sobre el tema, al punto que ha marcado la evolución histórica (sección 3.3.) y el devenir de la institución en nuestro ordenamiento (sección 4.).

3.3. Evolución histórica

Podría decirse que el terreno natural del concepto de inmunidad es el Derecho tributario. El hecho de que, para describirla, Hohfeld se apoye profusamente en jurisprudencia estadounidense sobre las «inmunidades fiscales» -y en especial, las *intergovernmental tax immunities*- parece apuntar en ese sentido.¹⁰¹

3.3.1. Estados Unidos

Históricamente, el concepto de inmunidad fiscal intergubernamental es una creación jurisprudencial de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América.¹⁰² En abundante -y relevante- jurisprudencia, la Corte perfiló los contornos de la figura, la llevó antitéticamente al paroxismo de la llamada tesis de las «instrumentalidades de gobierno»¹⁰³ y, finalmente, la moderó hasta acotarla en sus límites actuales. Como es natural, todos estos desarrollos han influido notablemente en la evolución de la inmunidad fiscal intergubernamental en el Derecho comparado.

3.3.1.1. Primera etapa: prohibición relativa de retardar, impedir, entorpecer o controlar por vía de tributos específicos la actividad de los instrumentos gubernamentales federales

En efecto, el uso del término para cuestiones tributarias data de -cuando menos- 1819, con la decisión de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América en el caso *McCulloch v. Maryland*,¹⁰⁴ sentencia considerada como una de las más importantes de la historia constitucional de ese país.¹⁰⁵

Sobre la base de la supremacía constitucional de la que goza el poder federal, así como de celeberrima frase *the power to tax involves the power to destroy* (el poder de gravar implica el poder de destruir), el *Chief Justice* John Marshall dio carta de naturaleza a la inmunidad fiscal intergubernamental. A este respecto, interpreta que la cláusula de «medidas necesarias y apropiadas» (*proper and*

¹⁰¹ Hohfeld, *Conceptos...*, *ob. cit.*, pp. 82-85.

¹⁰² En lo adelante “SCOTUS”.

¹⁰³ Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, p. 282.

¹⁰⁴ SCOTUS, sentencia No. 17 U.S. 316 (1819) del 6 de marzo de 1819, caso *McCulloch v. Maryland*. Disponible en <https://bit.ly/3U1fdky>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

¹⁰⁵ Richard E. Ellis, *Aggressive Nationalism. McCulloch v. Maryland and the Foundation of Authority in the Young Republic*, Oxford University Press, New York, 2007, p. 3.

necessary clause) de la Constitución de los Estados Unidos de América,¹⁰⁶ faculta al Congreso para emplear todos los medios apropiados y legítimos para llevar a cabo sus competencias, sin entorpecimiento ni menoscabo por parte de los estados de la Federación.¹⁰⁷ En consecuencia, Marshall desarrolló la tesis de las competencias *implícitas*, que, por excepción, pueden inferirse por interpretación de las normas más que sobre su texto directo,¹⁰⁸ y dio por válidos los argumentos de McCulloch respecto de la imposibilidad de Maryland -esto es, de cualquier Estado de la unión- para entorpecer la acción de los instrumentos del gobierno legalmente constituidos y razonablemente empleados para el desarrollo de sus competencias explícitas con fundamento en un argumento *a maiore ad minus* (quien puede lo más, puede lo menos).

La sentencia acota, sin embargo, que el límite de la inmunidad fiscal intergubernamental es la *actividad* del ente descentralizado funcionalmente de que se trate, en términos similares a los referidos en la sección 3.2.3. De ello se sigue la posibilidad de aplicar tributos estatales de carácter general al *patrimonio* de estos entes. Para ilustrar el punto, Marshall usa el ejemplo de “un impuesto pagado por la propiedad real del banco, en común con las otras propiedades reales dentro del Estado, ni a un impuesto sobre el interés que los ciudadanos de Maryland puedan tener en esta institución, en común con otras propiedades de la misma descripción en todo el Estado”.¹⁰⁹

Este límite sería ampliamente sobrepasado, a través de la tesis maximalista de las *governmental instrumentalities* que, en opinión de Giuliani Fonrouge,¹¹⁰ desfiguró a la inmunidad fiscal intergubernamental y que se comentará en la sección 3.3.1.2.

3.3.1.2. Segunda etapa: inmunidad absoluta de las instrumentalidades de gobierno

Tan pronto como en 1829, SCOTUS amplió el alcance de la inmunidad fiscal intergubernamental a los tributos locales a la renta derivada de los bonos emitidos por el gobierno federal.

¹⁰⁶ Traducción libre del autor. Estados Unidos de América. Constitución. Disponible en <https://bit.ly/3RLHSYQ>, consultada en fecha 9 de septiembre de 2022.

¹⁰⁷ Parte final de la sección 8 del artículo 1, Constitución de los Estados Unidos de América. La norma dice lo siguiente: “El Congreso tendrá la facultad (...) de dictar todas las leyes que sean necesarias y apropiadas para poner en práctica las facultades anteriores y todas las demás facultades conferidas por esta Constitución al Gobierno de los Estados Unidos, o a cualquier departamento o funcionario del mismo”. Traducción libre del autor.

¹⁰⁸ García de Enterría y Fernández, *ob. cit.*, Cap. VIII, sec. III.3.B.

¹⁰⁹ *Ídem*.

¹¹⁰ Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, p. 282.

En efecto, en *Weston v. City Council of Charleston*,¹¹¹ el propio Marshall arguyó -en la misma línea de *McCulloch*- que la competencia explícita de realizar operaciones de crédito público protege la acción del gobierno federal relativa a la emisión de bonos frente al pretendido ejercicio del poder tributario por los Estados que componen la Federación. En palabras de la decisión, “el impuesto sobre las acciones del gobierno es un impuesto sobre el contrato, un impuesto sobre el poder de pedir prestado dinero con el crédito de los Estados Unidos y, por lo tanto, repugna a la Constitución”.¹¹²

Sin embargo, como fácilmente puede deducirse, esta inmunidad beneficia a la actividad de captación de recursos por vía de deuda pública solo *indirectamente*, toda vez que la capacidad contributiva que un tributo de estas características mide es la *renta* derivada de los intereses recibidos por el adquirente del título, lo que implica que no exista la pretendida inmunidad, sino a todo evento una ventaja de mercado para el gobierno federal derivada de la inaplicación del tributo, cuestión que -en todo caso- pertenece a la política tributaria de los estados, bajo la forma de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales. Los votos salvados de los *Justices* Johnson y Thompson son particularmente claros en ese sentido.¹¹³ Al respecto, este último señala *premonitoriamente* lo siguiente:

La proposición incondicional de que un estado no puede gravar directa o indirectamente ningún instrumento o medio empleado por el gobierno general en la ejecución de sus poderes no puede sostenerse literalmente. El Congreso tiene la facultad de crear ejércitos, dichos ejércitos están formados por oficiales y soldados, y son instrumentos empleados por el gobierno en la ejecución de sus poderes, y aunque el ejército como tal no puede ser gravado, no se puede afirmar que todos esos oficiales y soldados estén exentos de impuestos estatales. En general, considerando que el impuesto en cuestión es un impuesto general sobre los intereses del dinero en préstamo, no creo que sea una violación de la Constitución de los Estados Unidos incluir en él los intereses devengados por las acciones de los Estados Unidos.¹¹⁴

¹¹¹ SCOTUS, sentencia No. 27 U.S. 449 (1829) del 1 de enero de 1829, caso *Weston v. City Council of Charleston*. Disponible en <https://bit.ly/3RVW3uJ>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

¹¹² *Ídem*. Traducción libre del autor.

¹¹³ Para el primero, la naturaleza del tributo “se deduce necesariamente del hecho de que el impuesto no se impone sobre el dinero a interés en general, sino sólo sobre lo que el individuo tiene a interés por encima de lo que debe o paga un interés. La operación de esto es cobrar no más que su ingreso claro de dinero a interés”. Para el segundo, el tributo “[e]s un impuesto sobre los ingresos netos de los intereses, sobre el dinero garantizado por bonos, pagarés, acciones de seguros, acciones del seis y siete por ciento de los Estados Unidos, u otras obligaciones, sobre las que se han recibido intereses, etc.” *Ídem*. Traducción libre del autor.

¹¹⁴ *Ídem*. Traducción libre del autor.

La senda que -en sentido negativo- señaló el *Justice* Thompson en el texto precedente es precisamente la que SCOTUS seguiría en sus siguientes decisiones sobre el tema.

En efecto, SCOTUS llegó al extremo de sostener que el impuesto sobre la renta era inaplicable al enriquecimiento neto obtenido por las personas físicas que constituyen el *sustrato personal* de los órganos y entes estatales. En el caso *Dobbins v. Commissioners of Erie County* (1842),¹¹⁵ la mayoría -en ponencia del *Justice* Wayne- consideró que un funcionario del servicio de resguardo tributario, capitán de una nave dedicada al control de las operaciones aduaneras en el estado de Pennsylvania, era *immune* a los tributos locales a la renta impuestos por el condado de Erie debido a su cargo. Para llegar a esa conclusión, SCOTUS consideró determinante la *incidencia*¹¹⁶ al gobierno federal de la carga tributaria del funcionario, lo que equivaldría -en la opinión de la Corte- a interferencia del condado con la actividad federal de resguardo tributario que, como tal, quedaría protegida por la inmunidad.¹¹⁷ La mayoría sentenciadora llegó al extremo, incluso, de calificar al contribuyente como *instrumentalidad de gobierno*, en tanto sustrato personal del órgano federal.¹¹⁸

¹¹⁵ SCOTUS, sentencia No. 41 U.S. 16 Pet. 435 (1842), caso *Dobbins v. Commissioners of Erie County*. Disponible en <https://bit.ly/3RzwcJ7>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

¹¹⁶ Efecto económico de los tributos de acuerdo con el cual el consumidor final de los servicios prestados por un tercero asume la carga económica del gravamen sin poder trasladarlo a otros. Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 337.

¹¹⁷ En el mismo sentido, ver el voto salvado del *Justice* Stone en SCOTUS, sentencia No. 277 U.S. 218 (1928) del 14 de mayo de 1928, caso *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex Rel. Knox*. Disponible en <https://bit.ly/3xfzp8G>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹¹⁸ “Son los medios necesarios para un fin permitido, el fin de los grandes objetivos que la Constitución pretendía asegurar a los estados en su carácter de nación. ¿Es el oficial, como tal, menos medio para llevar a cabo estos grandes objetivos que el barco que comanda, los instrumentos que se usan para navegarlo o las armas puestas a bordo para hacer cumplir la obediencia a la ley? Estos objetos inanimados, se admite, no pueden ser gravados por un Estado, porque son medios. ¿No lo es más el funcionario que da uso y eficacia al conjunto? ¿No es la remuneración el medio por el cual se obtienen y conservan sus servicios? Es cierto que pasa a ser suya cuando se la ha ganado. Si puede ser gravada por un estado, como compensación, ¿no tendrá el Congreso que graduar su monto con referencia a su reducción por el impuesto? ¿Podría el Congreso hacer uso de una discrecionalidad incontrolada en la fijación de la cuantía de la compensación, como lo haría sin la interferencia de dicho impuesto?”. *Ídem*. Traducción libre del autor.

Del mismo modo, en el caso *The Collector v. Day*,¹¹⁹ de 1871, la mayoría - en ponencia del Justice Nelson- sostuvo que la inmunidad fiscal intergubernamental es recíproca entre todos los titulares de poder tributario y no solo protege a la Federación, como se venía sosteniendo desde *McCulloch* con base en el argumento de la *supremacía* del poder federal frente al estatal. La inmunidad fiscal intergubernamental constituye una consecuencia necesaria de la ley de autopreservación del Estado y de la sostenibilidad de la actividad estatal de salvaguarda del interés público. Así definida, la inmunidad fiscal intergubernamental comprende a todos los instrumentos del Estado y a sus sustratos personales, lo que obviamente comprende la función judicial, sus funcionarios y (sobre todo) sus emolumentos.¹²⁰

Otro ejemplo interesante es el decidido en el caso *Indian Motorcycle Co. v. United States* (1931).¹²¹ El *thema decidendum* comprendía la aplicación de un impuesto específico al consumo del 5% del precio de venta de motocicletas por parte del fabricante a una corporación municipal para el uso del cuerpo de policía. De acuerdo con la decisión mayoritaria, con ponencia del Justice van Devanter, el principio según el cual la inmunidad fiscal intergubernamental es *absoluta*, comprende todas las instrumentalidades, medios y operaciones por los cuales los estados ejercen sus poderes gubernamentales y no se ve afectada por el monto del tributo o la extensión de la interferencia resultante. En este sentido, la decisión señala que el servicio de policía es función pública que se extiende a la compra de equipos y suministros necesarios para que el servicio concreto sea eficiente y, en consecuencia, “tiene la misma inmunidad frente a los impuestos federales que la que tienen los Estados Unidos o sus agencias frente a los impuestos estatales”.¹²²

Como puede verse, la teoría de las instrumentalidades de gobierno llegó a incluir dentro del concepto de inmunidad fiscal intergubernamental las más variadas formas de intervención administrativa: empresas del Estado, bancos, propiedad intelectual, compras y ventas del gobierno -como en el caso *Indian Motorcycle-*, bonos estatales -como en el caso *Weston-* y un largo etcétera.¹²³

¹¹⁹ SCOTUS, sentencia No. 78 U.S. 113 (1870) del 3 de abril de 1871, caso *The Collector v. Day*. Disponible en <https://bit.ly/3RQ1uLI>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

¹²⁰ *Ídem*. Traducción libre del autor.

¹²¹ SCOTUS, sentencia No. 283 U.S. 570 (1931) del 25 de mayo de 1931, caso *Indian Motorcycle Co. v. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3TYoyd1>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹²² *Ídem*.

¹²³ Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, p. 282.

3.3.1.3. Tercera etapa: «back to the basics»

Hay que coincidir con Giuliani Fonrouge en que la doctrina de las *governmental instrumentalities* es excesiva.¹²⁴ Así definida, la teoría extiende indebidamente la protección de la inmunidad (i) a la protección de intereses distintos al interés público, como por ejemplo la renta *personal* de los funcionarios públicos en los casos de *Dobbins* y *The Collector*, o las rentas personales de los particulares participantes en operaciones de crédito público en el caso *Weston*, o la renta particular de un comerciante en el caso *Indian Motorcycle*; y (ii) a la actuación estatal en su capacidad de derecho privado (sección 3.2.3.), lo que genera una ventaja indebida para las formas de descentralización funcional concurrentes con los particulares en el mercado, contradictoria con la *subsidiariedad vicarial* arquetípica de la actuación estatal.¹²⁵

Para muestra, un botón. En un vehemente voto salvado en el caso *The Collector*, el *Justice* Bradley señaló que consagrar la inmunidad fiscal de las rentas personales de los funcionarios públicos, lejos de proteger la función, implica un privilegio que favorece indebidamente a estos ciudadanos frente a los demás. Además, Bradley previene de la creciente dificultad en controlar la creciente limitación del poder tributario que supone la tesis de las instrumentalidades de gobierno, especialmente respecto de las formas de intervención administrativa.¹²⁶ Otro tanto hizo el *Justice* Stone, junto al *Justice* Brandeis, en el caso *Indian Motorcycle*. En su voto salvado, ambos advirtieron que la inmunidad fiscal intergubernamental supone en la práctica la liberación de particulares de la carga tributaria sin un beneficio sustancial para la persona pública de base territorial para cuya ventaja teórica se invoca la inmunidad.¹²⁷

El exceso fue tal que SCOTUS debió restringir los límites de la teoría, volviendo -si se quiere- al espíritu original de *McCulloch*. Un primer límite provino de un lugar heterodoxo: la confusión entre los conceptos de inmunidad y de *exención*, dispensa del pago de la obligación tributaria declarada por el legislativo.¹²⁸ En este sentido, la decisión del caso *Phoenix Fire & Marine Insurance Co. v. Tennessee*, de 1896,¹²⁹ analizó la distinción entre inmunidades, derechos y privilegios para determinar si la inmunidad fiscal intergubernamental

¹²⁴ *Ídem*.

¹²⁵ Wefte H., *Tributación...*, *ob. cit.*, pp. 109-114.

¹²⁶ SCOTUS, *The Collector...*, *cit.*

¹²⁷ SCOTUS, *Indian Motorcycle...*, *cit.*

¹²⁸ Al punto que el propio Hohfeld cree que el mejor sinónimo de «inmunidad» es «exención», si bien la palabra «impunidad» “tiene connotaciones muy similares”. Hohfeld, *ob. cit.*, p. 84.

¹²⁹ SCOTUS, sentencia No. 161 U.S. 174 (1896) del 2 de marzo de 1896, caso *Phoenix Fire & Marine Insurance Co. v. Tennessee*. Disponible en <https://bit.ly/3RzwcJ7>, consultado en fecha 10 de septiembre de 2022.

alcanzaba a una empresa de seguros propiedad del Estado. La compañía, sucesora de una empresa estatal dedicada a idéntico objeto, fue dotada de todos los *derechos y privilegios* de su predecesora, más no las *inmunidades* expresamente conferidas a ésta. La ponencia del *Justice Peckham* consideró relevante esta omisión, teniendo en cuenta que no había otros elementos de los que pudiera deducirse la intención de la legislatura de conferir la inmunidad en comentario, y negó la cualidad de «inmune» (o, mejor dicho, exento) a la recurrente.

En un sentido similar, la decisión de SCOTUS en *Wheeler Lumber Co. v. United States*,¹³⁰ de 1930, con ponencia del *Justice van Devanter*, excluye del alcance de la inmunidad -bajo la forma de exenciones- aquellas prestaciones complementarias a la venta de bienes que, aún siendo necesarias para completar la tradición al ente político-territorial adquirente, no forman parte del negocio jurídico principal. En el caso concreto, un condado adquirió madera para la construcción de puentes públicos *free on board* (FOB) en un determinado punto. El condado contrató el servicio de transporte para el punto final, para lo cual entregó los conocimientos de embarque, pagó los gastos de transporte, recibió la madera, dedujo del precio FOB en destino y remitió el saldo al vendedor. En la medida en la que el transporte ulterior no estaba comprendido en la contratación original, SCOTUS consideró que este obrar “no fue un servicio prestado al condado”, y en consecuencia no está comprendido en el ámbito de la inmunidad fiscal intergubernamental.

South Carolina v. United States,¹³¹ de 1905, va un paso más allá, y limita acertadamente el alcance de la inmunidad al excluir a los instrumentos a través de los cuales un estado interviene comercialmente en el mercado de venta de bebidas alcohólicas. A este respecto, la ponencia del *Justice Brewer* reinterpreta el alcance de las competencias implícitas a las que se refirió el *Chief Justice Marshall* en *McCulloch*, e indicó que, si bien la lealtad interinstitucional es esencial al funcionamiento del Estado y de ella deriva una limitación implícita al poder tributario -la inmunidad-, ésta no puede favorecer la intervención estatal en el mercado: ello equivaldría a una forma de abuso de posición dominante¹³² contraria a la subsidiariedad vicarial propia de la actividad administrativa. Así lo entiende la sentencia: cuando un estado controla la venta de licores “mediante el sistema de dispensarios adoptado por Carolina del Sur (...) se involucra en un negocio privado ordinario que, por el mero hecho de ser conducido por un estado, no está exento de la operación del poder tributario del gobierno nacional”. En este sentido,

¹³⁰ SCOTUS, sentencia No. 281 U.S. 572 (1930) del 26 de mayo de 1930, caso *Wheeler Lumber Co. v. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3ByhPPV>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹³¹ SCOTUS, sentencia No. 199 U.S. 437 (1905) del 4 de diciembre de 1905, caso *South Carolina vs. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3d2hdIT>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹³² Weffe H., *Tributación...*, *ob. cit.*, pp. 110.

la inmunidad -exención, dice la sentencia- de los organismos y entes estatales de los impuestos federales “se limita a los que tienen un carácter estrictamente gubernamental, y no se extiende a los utilizados por el Estado para llevar a cabo un negocio privado ordinario”.¹³³

Por su parte, *Helvering v. Gerhardt* (1938)¹³⁴ y *Graves v. New York ex rel. O'Keefe* (1939),¹³⁵ ambas con ponencia del *Justice Stone*, revocó el criterio imperante desde 1842 en materia de inmunidad aplicable al enriquecimiento neto obtenido por las personas físicas que constituyen el sustrato personal de los órganos y entes estatales, contenido, *inter alia*, en los casos *Dobbins* y *The Collector* (sección 3.3.1.2.), y los excluyó del ámbito de la inmunidad fiscal intergubernamental.

En *Helvering*, Stone señala claramente la necesidad de limitar la inmunidad fiscal intergubernamental (i) porque la reserva legal y la legalidad tributarias ofrecen una salvaguardia contra el abuso en el ejercicio del poder tributario; (ii) porque el exceso maximalista en la definición del ámbito de aplicación de la inmunidad fiscal intergubernamental supone una discriminación que perjudica al ente exactor y a los contribuyentes no beneficiados por el trato diferenciado que resulta de la pretendida inmunidad, en tanto representa una ventaja anticompetitiva para la instrumentalidad participante en el mercado. Por ello, la inmunidad sobre los enriquecimientos recibidos como compensación por los servicios prestados a un ente político-territorial, en este caso a tres funcionarios del puerto de Nueva York, “no se extiende a los casos en que no se demuestra que la carga del impuesto a una función estatal sea real y sustancial, y no conjetural”, y se aplica “aunque la función se considere lo suficientemente importante como para exigir la inmunidad de un impuesto sobre el propio Estado”.¹³⁶ En las ilustrativas palabras de la sentencia:

Cada uno de estos empleados prestó un juramento de cargo. Ni el pacto ni ninguna ley estatal parecen haber creado un cargo o prescrito un juramento o definido la función de dichos empleados. No se ha demostrado que sus ocupaciones sean diferentes, en cuanto a métodos o deberes, de los empleos similares en la industria privada. Un impuesto no discriminatorio establecido sobre sus ingresos netos, en común con los de todos los demás miembros de la comunidad, no podría considerarse, con una probabilidad razonable, que

¹³³ SCOTUS, *South Carolina*... cit.

¹³⁴ SCOTUS, sentencia No. 304 U.S. 405 (1938) del 23 de mayo de 1938, caso *Helvering v. Gerhardt*. Disponible en <https://bit.ly/3L3uopn>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹³⁵ SCOTUS, sentencia No. 306 U.S. 466 (1939) del 27 de marzo de 1939, caso *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*. Disponible en <https://bit.ly/3L3uopn>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹³⁶ SCOTUS; *Helvering*... cit. Traducción libre del autor.

impidiera el desempeño de la función que Nueva York y Nueva Jersey han asumido, o que la obstruyera más de lo que las empresas privadas similares son obstruidas por los impuestos. Aunque, en cierta medida, el impuesto priva a los Estados de la ventaja de pagar menos que la tasa estándar por los servicios que contratan, no restringe ninguna de las funciones que hasta ahora se han considerado esenciales para su existencia continuada como Estados. El efecto de la inmunidad, si se admite, sería liberar a los contribuyentes de su deber de apoyo financiero al Gobierno Nacional para asegurar al Estado una ventaja teórica tan especulativa en su carácter y medida como para ser insustancial.¹³⁷

En forma similar, *Graves* consideró constitucional la aplicación de tributos estatales sobre el salario percibido por un abogado examinador de la *Federal Home Owners' Loan Corporation*, aun cuando esta instrumentalidad es parte de las actividades del gobierno “y están en igualdad de condiciones con respecto a la inmunidad de los impuestos estatales”. Para ello, SCOTUS desecha el argumento de la *incidencia*: “un impuesto sobre la renta no es legal o económicamente un impuesto sobre su fuente, y no hay base para suponer que la carga económica de un impuesto estatal sobre la renta no discriminatorio sobre el salario de un empleado del gobierno nacional o de una agencia gubernamental se transmita de manera que imponga una carga al Gobierno Nacional equivalente a una interferencia inconstitucional de un gobierno a otro en el desempeño de sus funciones”.¹³⁸

Otras decisiones continuaron circunscribiendo a la inmunidad fiscal intergubernamental dentro de límites más estrictos desde entonces. En *Alabama v. King & Boozer* (1941),¹³⁹ también a cargo del *Justice Stone*, se declaró la constitucionalidad de un impuesto estatal a las ventas aplicado a una compra de materiales de construcción por parte un contratista encargado de ejecutar un contrato público de construcción “cost-plus”, aunque el contrato establezca que la propiedad de los materiales es de los Estados Unidos tras su entrega, inspección y aceptación por el ente contratante y que el Estado reembolsará al contratista el costo de los materiales, incluyendo el impuesto. En *United States v. New Mexico* (1982),¹⁴⁰ SCOTUS, con ponencia del *Justice Blackmun*, ratificó el criterio de *Alabama v. King & Boozer*, y lo aplicó a los cánones fijos pagados por el gobierno federal a contratistas privados a cambio de la gestión de instalaciones

¹³⁷ *Ídem*. Traducción libre del autor.

¹³⁸ SCOTUS; *Graves*... cit. Traducción libre del autor.

¹³⁹ SCOTUS, sentencia No. 314 U.S. 1 (1941) del 10 de noviembre de 1941, caso *Alabama v. King & Boozer*. Disponible en <https://bit.ly/3eIO85B>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹⁴⁰ SCOTUS, sentencia No. 455 U.S. 720 (1982) del 24 de marzo de 1982, caso *United States v. New Mexico*. Disponible en <https://bit.ly/3xjgVEb>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

gubernamentales, indicando que “la inmunidad fiscal sólo es apropiada en una circunstancia: cuando el gravamen recae sobre los propios Estados Unidos, o sobre una agencia o instrumento tan estrechamente relacionado con el Gobierno que ambos no pueden considerarse de forma realista como entidades separadas”.¹⁴¹ Ello, a pesar de que el esquema de financiación del contrato suponía la realización de operaciones de adquisición de bienes y servicios *por cuenta* del gobierno, lo que haría discutible la atribuibilidad al comisionista del hecho imponible así realizado (si bien esa no fue la línea de argumentación del gobierno federal en el caso).

3.3.2. Brasil

El otro país de nuestro hemisferio donde el concepto –y la práctica- de la inmunidad fiscal intergubernamental se ha desarrollado de forma notable es Brasil, debido a su evolución constitucional. Eso ha condicionado la definición de la institución: la práctica unanimitad de la doctrina define a la *imunidade tributária recíproca* como un supuesto de *no incidencia* (o más bien de no sujeción, lo que refiere a la discusión descrita en la sección 2.1.2.) calificada por disposición constitucional supresora del poder tributario en determinados supuestos, situaciones o circunstancias allí previstos.¹⁴²

La inmunidad fiscal intergubernamental formó parte de estas «no sujeciones» constitucionales desde el mismo inicio de la República. El artículo 10 de la Constitución de 1891 “prohíbe a los Estados gravar los bienes e ingresos federales o los servicios bajo la responsabilidad de la Unión, y recíprocamente”,¹⁴³ aunque ella se entendía solo aplicable a los impuestos.¹⁴⁴ Sin embargo, cierta doctrina¹⁴⁵ halla antecedentes de este tipo de inmunidad en la época imperial: la Constitución Federal de 1824 garantizaba la inviolabilidad de los derechos civiles y políticos de los brasileños, “que tiene por base la libertad, la seguridad individual y la propiedad”, a través de la garantía de los “socorros públicos” y la instrucción primaria gratuita.¹⁴⁶

¹⁴¹ *Ídem*. Traducción libre del autor.

¹⁴² Cfr. Etides Yuri Pereira Queirós, *Imunidade Tributária Recíproca: uma análise dos efeitos e extensões da norma imunizante*, Dialéctica, São Paulo, 2022. Disponible en <https://bit.ly/3DhgLRv>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022; Araújo Falcão, *ob. cit.*, pp. 90-91.

¹⁴³ Traducción libre del autor. Brasil, *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, 24 de febrero de 1891. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 11 de septiembre de 2022.

¹⁴⁴ Pereira Queirós, *ob. cit.*

¹⁴⁵ *Ídem*.

¹⁴⁶ Traducción libre del autor. Brasil, *Constituição Política do Imperio do Brasil*, 25 de marzo de 1824. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 11 de septiembre de 2022.

Actualmente, la Constitución de 1988 regula expresamente la inmunidad fiscal intergubernamental como una limitación expresa al poder tributario, que impide a los entes político-territoriales “instituir impuestos sobre patrimonio, renta o servicios, unos a los otros”.¹⁴⁷ Con tino, esta regla ha sido calificada como *cláusula pétrea* de la Constitución, lo que implica la imposibilidad de su abrogación, salvo ruptura del orden constitucional.¹⁴⁸

No está exenta de polémica esta regulación. La primera, obvia, deriva de la letra de la norma constitucional: una interpretación literal parece limitar el alcance de la inmunidad a los *impuestos* que recaen sobre el *patrimonio*, la *renta* o los *servicios*. Al respecto, la doctrina mayoritaria parece estar conteste en afirmar el carácter absoluto de la inmunidad, de modo que ésta comprendería a todos los tributos, a pesar de la polémica tanto doctrinal como jurisprudencial al respecto.¹⁴⁹ Otro problema, similar a los estudiados en la jurisprudencia estadounidense, es el del alcance de la inmunidad respecto de las formas de descentralización funcional con o sin fines empresariales. Al respecto, se anota que la inmunidad se extiende a las autarquías y a las fundaciones instituidas y mantenidas por el Poder Público solamente en lo que se refiere al patrimonio, la renta y los servicios vinculados a sus *finalidades esenciales*.¹⁵⁰ Se excluyen, dice Lobo Torres, las concesionarias de servicio público, las sociedades de economía mixta, aún cuando su actividad fuese monopólica, así como las empresas públicas, máxime cuando sus servicios son remunerados con «tarifas» (precios públicos).¹⁵¹ Como es evidente, eso suscita la duda razonable respecto del alcance de la inmunidad en aquellos casos de servicios públicos prestados por formas de descentralización funcional asociativa de Derecho Privado.

Solo a modo de ejemplo, cabe mencionar el caso de la Empresa Nacional de Correos y Telégrafos de Brasil (ECT). En la regulación preconstitucional, la ECT gozaba de la “exención de los derechos de importación de materiales y equipos destinados a sus servicios, de los privilegios concedidos a la Hacienda Pública, ya sea en relación con la inmunidad fiscal directa o indirecta, la inembargabilidad de

¹⁴⁷ Artículo 150.VI.a), traducción libre del autor. Brasil, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponible en <https://bit.ly/3QCs4qC>, consultada en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁴⁸ Ver Luna Schmitz, *Imunidade Tributária Recíproca e Livre Concorrência: Uma Análise em Fase do Desempenho de Atividades Privadas e Lucrativas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos*, Repositorio Institucional Universidade Federal de Santa Maria, Santa María, 2016, p. 16. Disponible en <https://bit.ly/3qxG8XC>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 15.

¹⁵⁰ *Ibidem*, pp. 15-16.

¹⁵¹ Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume III; Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Renovar, Río de Janeiro, 1999, p. 226.

sus bienes, ingresos y servicios, o en relación con la jurisdicción, los plazos y las costas judiciales”.¹⁵² La continuidad de la inmunidad luego del cambio constitucional fue objeto de discusión judicial: en 2004, el *Supremo Tribunal Federal* declaró aplicable la inmunidad, sobre la base de que la ECT, siendo una empresa del estado, no explota una actividad económica en concurrencia con el sector privado, sino que gestiona una parcela del interés público comprometido en la prestación de un auténtico servicio público.¹⁵³ Curiosamente, el propio STF ha reconocido que el régimen en el que ECT presta sus servicios es uno de *conurrencia*, en el que distintos operadores privados prestan servicios junto con ella: sin embargo, sobre la base de calificar la situación de la ECT como de «privilegio», ha mantenido la aplicación de la inmunidad sobre esta empresa.¹⁵⁴

4. Notas introductorias a la inmunidad fiscal intergubernamental en Venezuela

4.1. Regulación normativa

4.1.1. En la Constitución

Contreras Quintero anota, con acierto, que la tradición legislativa venezolana con respecto a la fiscalidad de los entes públicos es muy escasa.¹⁵⁵ Antes de 1999, solo la Constitución de 1858 consagraba una limitación directa al poder tributario de las legislaturas provinciales, prohibiéndoles gravar con impuestos “los efectos y propiedades nacionales”, lo que -además- podría complementarse, en la tendencia maximalista anotada en la sección 3.3.1.2., con la prohibición, contenida en la misma norma, de “imponer deberes a las corporaciones o funcionarios exclusivamente nacionales”.¹⁵⁶

Ahora, tal como apunta también Contreras Quintero,¹⁵⁷ la expansión de la actividad empresarial pública verificada a partir de la segunda mitad del siglo XX

¹⁵² Artículo 12, traducción libre del autor. Brasil, *Decreto-Lei No. 509, de 20 de março de 1969*. Disponible en <https://bit.ly/3TVYcZb>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁵³ Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário No. 407/099 del 22 de junio de 2004, caso *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos v. Município de São Borja/RS*. Disponible en <https://bit.ly/3RU37rv>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁵⁴ STF, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental No. 46, del 5 de agosto de 2009, caso *Associação Brasileira das Empresas de Distribuição (ABRAED) v. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos*. Disponible en <https://bit.ly/3BxO6X2>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁵⁵ Contreras Quintero, *ob. cit.*, p. 90.

¹⁵⁶ Artículo 129, ordinales 3o y 4o. Venezuela. *Constitución* de 31 de diciembre de 1858. Disponible en <https://bit.ly/3xfNd32>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

¹⁵⁷ Contreras Quintero, *ob. cit.*, p. 90.

modificó esa realidad, y forzó la discusión jurídica sobre la existencia y alcance de la inmunidad fiscal intergubernamental entre nosotros. Así lo atestigua la evolución jurisprudencial sobre la materia (sección 4.2.), a la que responde la ulterior regulación constitucional, contenida en el artículo 180 CRBV, según el cual:

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.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.

La norma no fue objeto de discusión alguna en el seno de la Asamblea Nacional Constituyente. La primera intervención en plenaria sobre el tema, del 2 de noviembre de 1999 fue, nada más y menos, que del jurista más prolífico que ha dado Venezuela: Allan Brewer Carías. Consciente de la importancia del tema, el ilustre jurista hizo varias sugerencias. Una, la sustitución de la norma por una nueva, cercana al estilo del artículo 150 de la Constitución de Brasil: “las entidades político-territoriales gozan de inmunidad tributaria entre ellas”. Otra, la reubicación del dispositivo en la sección constitucional dedicada al sistema tributario. Y otra, muy importante a nuestros efectos, refiere al alcance de la inmunidad: el uso de la expresión “personas jurídicas públicas”, contenida en el texto original, no alcanza a las formas de descentralización de derecho privado, lo que “no comprende lo que quieren comprender”. La expresión propuesta por Brewer, finalmente adoptada, es persona jurídico-estatal, “porque por ejemplo PDVSA no es una persona jurídico-pública, es una persona de derecho privado y podría estar fuera”,¹⁵⁸ cuestión en la que insistió en la sesión del 8 de noviembre de 1999.¹⁵⁹ Luego de eso, el más absoluto silencio.

4.1.2. En la legislación

Por su parte, la regulación legal de la figura entre nosotros está determinada por un «pecado original»: la confusión conceptual de la inmunidad, ya no con la no sujeción, como se analizó en la sección 2.1.2., sino con la *exención*, dispensa

¹⁵⁸ Venezuela. Diario de Debates de la Asamblea Nacional Constituyente. Sesión No 34, del 2 de noviembre de 1999, p. 83.

¹⁵⁹ Venezuela. Diario de Debates de la Asamblea Nacional Constituyente. Sesión No 40, del 8 de noviembre de 1999, p. 24.

legal del pago de la obligación tributaria *ya nacida*.¹⁶⁰ En efecto, las principales leyes tributarias especiales en Venezuela generalmente declaran “exentas” de los tributos regulados en ellas a los entes político-territoriales y a las formas de descentralización funcional de derecho público, tanto corporativas como asociativas. Como punto positivo, excluyen del ámbito de la pretendida “exención” a las formas de descentralización funcional de derecho privado, en tanto éstas concurren con el sector privado al mercado y, en consecuencia, es predicable respecto de ellas -al igual que de sus pares de capital privado- la presencia de *capacidad contributiva*.

4.1.2.1. Tributación directa

Respecto del impuesto sobre la renta, el artículo 14.1 de la Ley¹⁶¹ “exime” del tributo a las personas jurídicas públicas, esto es, “las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley”. A este efecto, el artículo 16 del Reglamento¹⁶² define como entidades venezolanas de carácter público a aquellas investidas con tal carácter en su ley de creación”, lo que refuerza la idea, dada su establecimiento por ley, de que con el término se denota a las formas de descentralización funcional propias del Derecho Público.

Por su parte, el artículo 13 de la Ley es claro al establecer que las formas de descentralización funcional de Derecho Privado, con fines empresariales, “estarán sujetas a los impuestos y normas establecidas en esta Ley, cualquiera sea la forma jurídica de su constitución, aunque las leyes especiales referentes a tales empresas dispongan lo contrario”.¹⁶³ Así, los límites de la inmunidad fiscal intergubernamental, de acuerdo con la LISLR, excluyen las fórmulas de descentralización en régimen de concurrencia con los particulares en la explotación del mercado, lo que es consistente -ya se ha dicho en la sección 3.2.3.- con el carácter vicarial de la actividad administrativa, con la igualdad y con la libertad económica, en los términos comentados en la sección 3.3.1.3.

¹⁶⁰ Artículo 73, COT.- “Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley. 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”.

¹⁶¹ Venezuela. Ley de Impuesto sobre la Renta (en lo adelante “LISLR”), publicado en Gaceta Oficial No. 6.210 extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

¹⁶² Venezuela. Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (en lo adelante “RLISLR”), publicado en Gaceta Oficial No. 5.662 extraordinario, del 24 de septiembre de 2003.

¹⁶³ Artículo 13, LISLR.

La regulación del tema en el marco del impuesto sobre sucesiones, donaciones y otros ramos conexos tiene diferencias dignas de mención con el régimen del impuesto sobre la renta respecto del punto. En primer lugar, los artículos 8.1 y 66.1 de la Ley¹⁶⁴ “eximen” a los entes públicos territoriales, lo que, además de diferir con el silencio de la LISLR respecto de tales personas, es -a la luz de lo hasta ahora expuesto- claramente un error.

En segundo lugar, la Ley “exime” del tributo a las entidades públicas no territoriales, las que -en principio- equivalen a las «entidades venezolanas de carácter público» a las que se refiere la LISLR. Sin embargo, la LISDDRC *limita* el ámbito de la “exención” de estas formas de descentralización funcional de Derecho Público con base en dos criterios: (i) su objeto, que debe ser primordialmente “de beneficencia y de asistencia o protección social”, y (ii) por el *destino* “al cumplimiento de estos fines” de los bienes adquiridos a través de sucesión gratuita, entre vivos o *mortis causa*.

La LISDDRC reproduce así la exención de las instituciones benéficas y de asistencia social propia de la LISLR,¹⁶⁵ aplicándola curiosamente a las personas jurídicas públicas, pero al mismo tiempo limita *a contrario* el alcance de la inmunidad, ahora trocada en «exención»: así, si la sucesión o donación de que se trate es hecha a una persona jurídica pública cuyo objeto *no sea directamente la asistencia social*, como podría ser el caso de una gabarra donada al Instituto Nacional de Canalizaciones, la operación estaría excluida de la “exención” y, en consecuencia, quedaría, paradójicamente, sometida al impuesto.

Por su parte, en el supuesto *remoto* de que se pudiera calificar al Instituto Nacional de Canalizaciones como una institución de beneficencia, asistencia o protección social (lo que permitiría cumplir el primer requisito), y salvo que -por ejemplo- la gabarra se destine a servir de *curioso* hospital flotante (lo que permitiría cumplir el segundo), el uso de esta embarcación para los fines a los que regularmente las destinaría el beneficiario de esta hipotética donación no quedarían comprendidos dentro de la “exención” de marras, llevándonos al paradójico resultado antes expuesto.

Toda esta discusión parece, desde luego, *bizantina*, en la medida en la que la interpretación del término constitucional «personas jurídicas estatales» según la

¹⁶⁴ Venezuela. Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (en lo adelante “LISDDRC”), publicado en Gaceta Oficial No. 5.391 extraordinario, del 22 de octubre de 1999.

¹⁶⁵ Artículo 14.3, LISLR.- “Están exentos de impuesto: (...) 3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio”.

definición de Brewer Carías (sección 4.1.1.), hace evidente el absurdo de una situación como la aquí descrita y su contradicción, tanto con la norma constitucional consagratoria de la inmunidad como con la misma esencia de la figura. No debe olvidarse que el fundamento de la inmunidad fiscal intergubernamental es la *racionalidad*, entendida -como lo hace Romero-Muci- como la “lógica de lo razonable”,¹⁶⁶ respecto de los instrumentos de los que se sirve la colectividad para alcanzar el bien común, según la definición expuesta en la sección 2.2.1.

4.1.2.2. Tributación indirecta

Prima facie, desde una perspectiva estrictamente formal, el Estado no estaría en condiciones de realizar el hecho imponible de tributos como el impuesto al valor agregado (en lo adelante “IVA”). Por un lado, cuando adquiere bienes y servicios, además de estar en la situación del *no sujeto* (sección 2.1.2.), no manifiesta -ni puede manifestar- capacidad contributiva, según lo argüido en la sección 2.3., lo que permitiría evitar la *incidencia* del tributo en la actividad pública por vía de la inmunidad. Por otro lado, en el caso en el que el Estado preste bienes y servicios -presumiblemente de interés público- que sean subsumibles en la definición del hecho imponible, el desarrollo legislativo previo permitiría prever una solución en la que, o bien se declare a estas operaciones como inmunes por disposición constitucional, o bien se traten como «exentas» a las personas jurídicas públicas, independientemente de la corrección técnica o no de esta última alternativa.

No es ese el caso. El artículo 1 de la Ley del IVA¹⁶⁷ comprende dentro del ámbito subjetivo del hecho imponible a todo tipo de personas, comunidades, sociedades irregulares o, de hecho, consorcios y demás entes jurídicos o económicos, sean estos privados o *públicos*, siempre que éstos, claro está, vendan bienes muebles corporales o presten aquellos servicios establecidos como hechos imposables por la LIVA. A mayor abundamiento, el artículo 7 *eiusdem* califica como contribuyentes a todas las personas públicas *estatales*, en el sentido de Brewer Carías:¹⁶⁸ en la dicción de la norma, las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos, los entes descentralizados y los órganos desconcentrados de cualesquiera de los entes político-territoriales, “aún en los casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarado no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo”. Por su parte, el artículo 2 del

¹⁶⁶ Romero Muci; *La Racionalidad...*, *ob. cit.* En el mismo sentido Carlos E. Wefte H., «La racionalidad de la armonización tributaria», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 108, AVDT, Caracas, 2005, p. 10.

¹⁶⁷ Venezuela. Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial No. 6.152 extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

¹⁶⁸ Ver sección 4.1.1.

Reglamento de la LIVA aclara que la Administración Pública, central y descentralizada, y -en general- todos los órganos y entes del Estado, “deberán soportar el impuesto, en todos los casos en que adquieran bienes y servicios gravados”.¹⁶⁹

Como puede notarse, la regulación del IVA somete *enteramente* a su imperio al Estado en su conjunto: *todos* los entes político-territoriales, a sus órganos desconcentrados y a todos sus entes descentralizados, sea que éstos actúen como *oferentes* -caso en el cual su obrar quedará comprendido en la definición legal del hecho imponible- o como *receptores*, caso en el cual estarían *incididos* por la carga económica del tributo.

Ello contradice a las claras lo dicho hasta ahora, lo que permite cuestionarse la validez constitucional de una solución tal. Esta determinación, que se afrontará en la sección 4.3.2, es especialmente relevante para los casos en los que el ente público adquiera bienes o servicios, y por ello deba erogar sumas de dinero que alimentarán financieramente al Tesoro Nacional, a saber: (i) autoimposición, en el caso que el adquirente sea la República; o (ii) entorpecimiento lesivo de la lealtad interinstitucional (sección 3.2.1.), para el caso en el que los adquirentes de bienes o servicios gravados con el IVA sean los estados, municipios y demás entes públicos distintos de la República.

4.2. La recepción por la jurisprudencia

La intensa actividad pública desarrollada a través de personas jurídicas, tanto de derecho público como de derecho privado, generó entre nosotros una interesante actividad jurisprudencial para determinar los límites de la inmunidad fiscal intergubernamental. De hecho, durante mucho tiempo fue esa la aproximación tradicional al tema, de la mano del célebre *memorando* de Contreras Quintero sobre la protección de la industria de los hidrocarburos, nacionalizada en 1976, frente a las pretensiones exactoras de los Municipios.¹⁷⁰

Reseñar todas estas decisiones sería imposible. Cabe destacar algunas, las más importantes, recogidas en la magnífica sistematización de Romero-Muci sobre la jurisprudencia tributaria municipal.¹⁷¹

¹⁶⁹ Venezuela. Reglamento General de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial No. 5.363 extraordinario, del 12 de julio de 1999.

¹⁷⁰ Contreras Quintero, *ob. cit.*

¹⁷¹ Humberto Romero-Muci, *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1936-1996), Tomo I, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997; y *Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estatal y la Descentralización Fiscal* (1997-2004), Tomo III, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

4.2.1. Inmunidad vs. Exención. La regulación de elementos esenciales del tributo de un ente político-territorial por otro

El primer grupo de estos casos es, ciertamente, atípico. En propiedad, no trata directamente la inmunidad fiscal intergubernamental, sino que se ocupa de la condición *previa* a esta cuestión en los estados federales: la autonomía de los entes «menores»¹⁷² y, en consecuencia, la prohibición de injerencia de las demás personas públicas de base territorial en la definición y regulación de los elementos esenciales de sus tributos. En efecto, en el caso *Luis Torrealba Narváez v. República*,¹⁷³ la Corte Suprema de Justicia -con ponencia del Magistrado Dr. José Gabriel Sarmiento Núñez- debió analizar la constitucionalidad de una cláusula contractual por la cual la República otorgó «exoneración» al Banco Central de Venezuela, persona jurídica de derecho público, del pago de tributos estatales y municipales.

Más allá de la declaratoria, obvia, de inconstitucionalidad de una disposición tal, pues como bien dice la sentencia existe “una absoluta separación entre los poderes nacional, estatal y municipal, dentro de cuya respectiva órbita han de desenvolverse cada uno, sin que pueda por ningún respecto alguno de ellos invadir la que legalmente se señala a los demás”,¹⁷⁴ la decisión invita a la reflexión sobre la confusión terminológica entre inmunidad y exención en la que incurren todos los involucrados. Si bien hartamente discutida, en una disputa que por razones de espacio no puedo reproducir aquí, la naturaleza del Banco Central de Venezuela es claramente la de una persona jurídica *de derecho público*, instrumentalidad que sirve a la salvaguarda del interés público comprometido en la estabilidad económica y la política monetaria de la República, por lo que es lógico pensar que, antes que «exonerado», el Banco Central de Venezuela es *immune* a la tributación municipal.

Otro tanto ocurrió en el caso *La Concordia, C.A. v. República*,¹⁷⁵ en el que la Sala Político-Administrativa de la CSJ, con ponencia del Magistrado Dr. Martín Pérez Guevara, aclaró en un *obiter dictum* que los impuestos sobre inmuebles

¹⁷² Carlos E. Wefte H., «El poder sancionador tributario de los municipios venezolanos», en Jesús Sol Gil (Coord.), *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*, AVDT. Caracas, 2005, pp. 469-509.

¹⁷³ Corte Suprema de Justicia (en lo sucesivo “CSJ”), sentencia de la Sala Plena del 15 de marzo de 1962, caso *Luis Torrealba Narváez v. República*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, p. 83.

¹⁷⁴ *Ídem*.

¹⁷⁵ CSJ, sentencia de la Sala Político-Administrativa del 24 de noviembre de 1977, caso *La Concordia, C.A., v. República*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, p. 90.

urbanos “no pueden ser objeto de exención por los órganos del Poder Nacional, sin desconocer la autonomía fiscal del Municipio”.¹⁷⁶

4.2.2. La inmunidad de los servicios públicos descentralizados

Otra línea jurisprudencial debió delimitar, por supuesto, el alcance de la inmunidad fiscal intergubernamental respecto de las formas de descentralización funcional.

En efecto, en el caso *Instituto Nacional de Hipódromos v. Distrito Federal*,¹⁷⁷ de 1966, la Corte Superior Segunda alude a la lealtad interinstitucional (sección 3.2.1.) en el estado federal para excluir la posibilidad de ejercicio del poder tributario municipal frente a la recurrente, un instituto autónomo, cuya función “continúa siendo la naturaleza pública, pública la competencia administrativa que les corresponde, y públicos los servicios que prestan”.¹⁷⁸

Por su parte, en el emblemático caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Capital*,¹⁷⁹ de 1970, la ponencia del Magistrado Dr. Martín Pérez Guevara fue enfática en calificar la prestación del servicio de telecomunicaciones como un servicio público, diferenciable de los servicios de utilidad pública en tanto aquellos suponen la acción del Estado para atender el interés general, no necesariamente con ánimo lucrativo, mientras que los segundos implican su prestación por particulares con recursos personales con fin lucrativo. En la opinión de la mayoría sentenciadora, CANTV configura un establecimiento público, una auténtica instrumentalidad del gobierno para gestionar el interés público comprometido en la prestación del servicio de telecomunicaciones que, en consecuencia, debe ser considerado inmune, aún a pesar de tener forma jurídica de derecho privado, pues “la empresa ya no actúa como concesionaria de un servicio de interés público sino como instrumento del Estado, subordinado a la voluntad de los órganos superiores de éste y, en particular, del Congreso aunque sometida a un régimen especial en cuanto a sus relaciones con el Estado”.¹⁸⁰

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 91.

¹⁷⁷ Corte Superior Segunda, sentencia del 25 de abril de 1966, caso *Instituto Nacional de Hipódromos v. Distrito Federal*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...*, ob. cit., pp. 125-129.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 127.

¹⁷⁹ CSJ, sentencia de la Sala Plena del 5 de octubre de 1970, caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Sucre del Estado Miranda*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit., pp. 114-125.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 124.

Esta opinión sería ratificada en el caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Iribarren del Estado Lara*,¹⁸¹ donde la ponencia del Magistrado Dr. Martín Pérez Guevara consideró que el servicio de telecomunicaciones, prestado en condiciones monopólicas, constituye un servicio público que, por esta circunstancia, debe considerarse inmune, decantándose así por seguir la doctrina de las instrumentalidades de gobierno (sección 3.3.1.2.). En el razonamiento de la mayoría sentenciadora, CANTV, una sociedad mercantil de propiedad estatal, no explotaba entonces una actividad económica en concurrencia con el sector privado, sino que gestionaba una parcela del interés público comprometido en la prestación de un auténtico servicio público. A mayor abundamiento, la sentencia se acerca a los postulados de la teoría de las instrumentalidades de gobierno (sección 3.3.1.2.) cuando añade que la actividad así configurada no podría estar sometida a tributos “ni aún cuando ellas puedan constituir ‘actividades lucrativas’ en el caso de que sean realizadas por particulares en ejercicio de la libertad de industria y comercio”.¹⁸² Como fácilmente puede notarse, el razonamiento judicial en estos casos es muy parecido al dado en el caso de la ECT brasileña (sección 3.3.2.).

Esta línea jurisprudencial se mantuvo después del cambio constitucional. El Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario indicó, en el caso *Hidrológica de los Médanos Falconianos, C.A. v. Municipio Miranda del Estado Falcón*¹⁸³ de 2003, que los tributos municipales al patrimonio aplicables a los inmuebles urbanos y a los vehículos eran inaplicables, ya no por la naturaleza pública de su propietario, una sociedad mercantil dedicada a la prestación del servicio público de acueductos, sino por su afectación al servicio público cuya gestión le ha sido encomendada a éste monopólicamente. En las palabras del tribunal, “el hecho imponible de cualquier impuesto municipal lo constituye la actividad que se desarrolla en jurisdicción del Municipio. De tal manera que si la actividad desarrollada, por aplicación de una norma constitucional está exenta de ser gravada por tributos municipales, es indiferente la forma jurídica que adopte la empresa para desarrollar o efectuar esa actividad”.¹⁸⁴

Sin embargo, es particular en este tema la decisión del Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario en el caso *HIDROSUROESTE v. Municipio*

¹⁸¹ CSJ, sentencia de la Sala Plena del 31 de mayo de 1979, caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Iribarren del Estado Lara*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, pp. 109-113.

¹⁸² *Ibidem*, p. 111.

¹⁸³ Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario (en lo adelante “TS2CT”), sentencia del 19 de agosto de 2003, caso *Hidrológica de los Médanos de Falcón, C.A., v. Municipio Miranda del Estado Falcón*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, pp. 123-127.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 125.

San Cristóbal del Estado Táchira,¹⁸⁵ de 2001. Probablemente influida por la tendencia que creyó ver en la atribución de competencias regulatorias al Poder Nacional un límite *adicional* al poder tributario de estados y municipios, en interpretación de la Constitución de 1961,¹⁸⁶ la sentencia declaró como *no sujeta* la ejecución de obras públicas de interés nacional a la tributación municipal, sobre la base de la atribución competencial a la República de la ejecución de obras públicas de interés social, y no la *inmunidad* que, en razón de la naturaleza pública del servicio y de la forma de descentralización funcional empleada para cumplir este cometido, habría correspondido.

El criterio se ha mantenido hasta fecha reciente. En 2018, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ratificó su opinión, en la decisión del caso *Compañía Anónima de Administración y Fomento Eléctrico (CADAFE) v. Municipio San Diego del Estado Carabobo*, oportunidad en la que la Sala recordó su jurisprudencia previa, contenida en los casos *CANTV* (1970), *Shell Venezuela, C.A.* (2007) y *Petro Canarias de Venezuela* (2011), en el sentido de extender la inmunidad a las personas jurídico-estatales creadas por las personas públicas de base territorial, *con independencia de la forma jurídica que éstas tengan* y sin mayor análisis respecto del carácter monopólico o concurrente de sus actividades con la iniciativa privada, en escenarios de economía mixta.¹⁸⁷ Ello, desde luego, acerca la posición jurisprudencial sobre la materia a la tesis de las *instrumentalidades de gobierno* (sección 3.3.1.2.) y, aparentemente, a lo que habría sido la intención del constituyente, tomando en cuenta el significado que se dio al término «personas jurídicas estatales» en el “debate” sobre el punto en el seno de la Asamblea Nacional Constituyente (sección 4.1.1.).

4.2.3. La inmunidad de las rentas obtenidas por particulares en negocios privados con entes públicos

En un caso muy similar a los analizados en las decisiones estadounidenses que consagraron la tesis de la inmunidad de las instrumentalidades de gobierno (sección 3.3.1.2.), la CSJ debió decidir, en el caso *La Concordia, C.A.*, v.

¹⁸⁵ Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario (en lo adelante “TS6CT”), sentencia del 27 de marzo de 2001, caso *HIDROSUROESTE v. Municipio San Cristóbal del Estado Táchira*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, pp. 134-145.

¹⁸⁶ Cfr. José Rafael Belisario Rincón, «La potestad tributaria de los municipios y las potestades regulatorias del poder nacional en las constituciones nacionales de 1961 y 1999. Un estudio jurisprudencial y doctrinal», en *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. La Tributación en la Constitución de 1999*, AVDT, Caracas, 2000, pp. 405-444. Ver también Romero Muci; *La distribución... ob. cit.*, pp. 33-35.

¹⁸⁷ Ver por todos Acceso a la Justicia, *Las empresas públicas gozan de inmunidad tributaria*, 16 de mayo de 2018. Disponible en <https://bit.ly/3L8wp3N>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022. Al momento de escribir estas líneas es imposible acceder a la página web del TSJ.

República, ya reseñada en la sección 4.2.1., una «exención» de “todo tributo y contribución” aplicable a los arrendadores de inmuebles destinados al funcionamiento de instituciones educativas, con base en la Ley de Educación. Al contrario que SCOTUS, la ponencia del Magistrado Dr. Martín Pérez Guevara distinguió -con buen tino- el ámbito material que podía regularse a través de una norma tan amplia, y determinó que la dispensa allí regulada quedaba limitada a los tributos competencia del Poder Nacional.

Por su parte, el cambio en la dicción constitucional introdujo una importante variación en el tratamiento del tema. En el caso *Constructora Pedeca, C.A. v. Municipio Caroní del Estado Bolívar* (2002),¹⁸⁸ la Sala Constitucional del TSJ se pronunció, con ponencia del Magistrado Dr. Iván Rincón Urdaneta, en *contra* de extender la inmunidad fiscal intergubernamental a contratistas, de una forma muy parecida a la usada por SCOTUS en *Alabama*.¹⁸⁹ En el caso, la actividad del contratista era la administración de una serie de peajes. A fines de su decisión, el TSJ distinguió entre el *ingreso* público que deriva del cobro del peaje, el que -correctamente- considera *immune* a la tributación local, como ingreso tributario estatal propio que es,¹⁹⁰ y la comisión recibida por el contratista como administrador del punto de cobro de la referida exacción, la que -dada su naturaleza privada- está perfectamente comprendida dentro del ámbito de las exclusiones a la inmunidad a las que se refiere la parte final del primer párrafo del artículo 180 CRBV.

4.3. Problemas actuales

Es oportunidad de enfrentar el análisis de algunos de los problemas prácticos que suscita la inmunidad fiscal intergubernamental, aunque sea sumariamente dadas las limitaciones impuestas. A grandes rasgos, éstas pueden dividirse en dos tipos: (i) respecto del *ámbito subjetivo*, a ser planteados en la sección 4.3.1. y de las que un caso emblemático es el de la asimetría denunciada por Hernández González respecto de la tributación del sector bancario;¹⁹¹ y (iii) las cuestiones

¹⁸⁸ Tribunal Supremo de Justicia (en lo adelante “TSJ”) en Sala Constitucional, sentencia del 8 de marzo de 2002, caso *Constructora Pedeca, C.A., v. Municipio Caroní del Estado Bolívar*, *cit.* en Romero-Muci; *Jurisprudencia... ob. cit.*, pp. 126-134.

¹⁸⁹ SCOTUS, *Alabama v. King & Boozer*, *cit.*

¹⁹⁰ Contribución especial, en opinión de la doctrina. Juan Cristóbal Carmona Borjas, «Naturaleza Jurídica del Peaje», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 66, AVDT, Caracas, 1995, pp. 18-19.

¹⁹¹ José Ignacio Hernández González, «Tributación y regulación asimétrica entre la banca pública y la banca privada. Algunos apuntes sobre la creciente discriminación de la banca privada», en Carlos E. Weffe H. (Coord.), *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, AVDT, Caracas, 2015, pp. 349-370.

relativas al alcance -o no- de la inmunidad en la tributación indirecta, a ser tratados en la sección 4.3.2.

4.3.1. **Ámbito subjetivo**

Como ya se anticipó en la sección 4.1. y en la sección 4.2.2., el alcance subjetivo de la inmunidad fiscal intergubernamental se presenta problemático: de hecho, ha sido históricamente la principal fuente de discusión del tema entre nosotros.

Afortunadamente, hay algunas cuestiones claras *ab initio*. No hay discusión alguna respecto de la inmunidad de los entes político-territoriales: la República, los estados y los municipios son recíprocamente inmunes entre sí, aunque una lectura literal -y ligera- del único aparte del artículo 180 CRBV pudiera sugerir lo contrario, en el sentido de consagrar inmunidades solo para la República y los estados respecto de los municipios, y no a la inversa. También parece claro, como se desprende de la literalidad del mismo artículo constitucional y se comentó en la sección 4.2.3., que las rentas obtenidas por particulares derivadas de la celebración de negocios privados con entes públicos está también excluida del ámbito de la inmunidad, incluso si se trata de la gestión de un servicio público: se trata aquí de los concesionarios y otros contratistas.

Así las cosas, la cuestión se reduce a determinar la aplicabilidad o no de la inmunidad fiscal intergubernamental a *todos* los entes descentralizados funcionalmente. La discusión aquí es expresión, una vez más, de la dialéctica entre forma y materia en el Derecho Tributario, bajo la aparente forma de lo que Romero-Muci llama apodóticamente *abuso del nomen jurídico*:¹⁹² un exceso negador de la *racionalidad instrumental* de la forma. En las palabras del homenajeado.

La racionalidad del medio formal y, por lo tanto, su uso legítimo, estará en relación directa a la necesidad e idoneidad para cumplir el fin implicado en la materialidad tributaria, sea probatorio, o de facilitación del control administrativo de la situación contributiva propia o ajena. Tal visión no es sólo una exigencia de la razón práctica, sino una imposición del Estado Constitucional de Derecho, precisamente de un *Estado material de Derecho* y no un *Estado formal de Derecho*, en el que por encima de la forma priva la materia, encarnada en valores y principios sustanciales.¹⁹³

¹⁹² Humberto Romero-Muci, «Dialéctica entre forma y materia en el Derecho Tributario Venezolano», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 119, AVDT, Caracas, 2011, pp. 103-122.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 73.

En el caso que nos ocupa, la dicotomía entre forma y materia se presenta al determinar el significado del término «personas jurídicas estatales», que el artículo 180 CRBV utiliza para definir el ámbito subjetivo de la inmunidad.

El Derecho Administrativo -donde, todo sea dicho, se acuñó el término- define como personas jurídicas estatales a todos aquellos entes susceptibles de encuadrarse en la estructura organizativa del Estado con independencia de su forma jurídica.¹⁹⁴ Así lo entiende el principal promotor del uso del término entre nosotros, Allan Brewer Carías. En efecto, el Maestro enseña que “también son personas jurídicas estatales todas aquellas personas jurídicas de derecho privado creadas y dirigidas por otras personas estatales, como sucede con las sociedades mercantiles (empresas del Estado) y civiles del Estado o las fundaciones del Estado”, con lo que queda claro que -en su opinión- “[e]l carácter estatal de todas esas personas jurídicas, por tanto, es independiente de su carácter de derecho público o de derecho privado”.¹⁹⁵

Esta es la acepción con la que parece utilizarse el término en otras disposiciones constitucionales, las cuales prohíben a los diputados a la Asamblea Nacional¹⁹⁶ y a los funcionarios públicos contratar directa o indirectamente, o gestionar causas particulares de interés lucrativo, con los entes político-territoriales y “demás personas jurídicas de derecho público o de derecho privado estatales”.¹⁹⁷ Ese parece ser, de hecho, el sentido con el que Brewer Carías abogó por la inclusión del término en la caracterización constitucional de la inmunidad fiscal intergubernamental en el seno de la Asamblea Nacional Constituyente (sección 4.1.1.), para -en sus palabras- proteger a Petróleos de Venezuela, S.A., (PDVSA) una sociedad mercantil creada por la República dedicada

¹⁹⁴ José Peña Solís, *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo II, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP), Caracas, 2022, p. 100. Disponible en <https://bit.ly/3QFZ5SM>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

¹⁹⁵ Allan Randolph Brewer Carías, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013, p. 23.

¹⁹⁶ Artículo 190, CRBV: “Los diputados o diputadas a la Asamblea Nacional no podrán ser propietarios o propietarias, administradores o administradoras o directores o directoras de empresas que contraten con personas jurídicas estatales, ni podrán gestionar causas particulares de interés lucrativo con las mismas. Durante la votación sobre causas en las cuales surjan conflictos de intereses económicos, los y las integrantes de la Asamblea Nacional, que estén involucrados o involucradas en dichos conflictos, deberán abstenerse”.

¹⁹⁷ Artículo 145, CRBV: “Los funcionarios públicos y funcionarias públicas están al servicio del Estado y no de parcialidad alguna. Su nombramiento y remoción no podrán estar determinados por la afiliación u orientación política. Quien esté al servicio de los Municipios, de los Estados, de la República y demás personas jurídicas de derecho público o de derecho privado estatales, no podrá celebrar contrato alguno con ellas, ni por sí ni por interpuesta persona, ni en representación de otro u otra, salvo las excepciones que establezca la ley”.

monopólicamente al mercado de los hidrocarburos,¹⁹⁸ y es lo que permite a Peña Solís concluir que la composición de la Administración Pública descentralizada funcionalmente está integrada por una categoría genérica, las personas jurídicas estatales, y dos especies, las personas jurídicas estatales públicas y las personas jurídicas estatales de derecho privado.¹⁹⁹

Así las cosas, una *primera* aproximación al tema comprendería dentro del ámbito de la inmunidad a *todas* las formas de descentralización *con independencia de su objeto y fines*, en tanto cumplan con el requisito «formal» de tener carácter estatal.

Sin embargo, bien lo advirtió el *Chief Justice* Marshall en *McCulloch*, no debemos olvidar que es una Constitución lo que estamos interpretando.²⁰⁰ O que, como nos recuerda Romero-Muci, son el contexto y el fin los que determinan el sentido de los términos y demuestran su propósito. En las palabras del homenajeador, “aquí tiene especial pertinencia el apotegma hermenéutico según el cual *se comprende el texto por el contexto*”.²⁰¹ Nunca mejor dicho.

No se trata aquí, lo afirmo respetuosamente, de definir la estructura del Estado en abstracto, propósito original de la construcción doctrinal del concepto «personas jurídicas estatales». La inmunidad fiscal intergubernamental se enhebra en el contexto de la *racionalidad económica* y la *racionalidad instrumental* del sistema tributario, cuyo funcionamiento sistémico es la que le da fundamento (sección 3.1.). Ambos parámetros confluyen en la necesaria *ponderación*²⁰² entre la protección de la actividad pública frente a la traba que puede suponer la carga tributaria y el derecho *fundamental* a la *libertad económica*, que -si bien permite al Estado concurrir con los particulares en la explotación de actividades económicas, bajo el esquema de la economía social de mercado- no consiente el uso de la tributación (o su ausencia, en este caso) como un *trato de favor* que privilegie la participación estatal en el mercado de una forma equivalente a la del *abuso de la posición dominante*.²⁰³

¹⁹⁸ Allan Brewer Carías, *Debate Constituyente*. Tomo II. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, pp. 260, 282. Disponible en <https://bit.ly/3eMpjWh>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

¹⁹⁹ Peña Solís, *ob. cit.*, p. 104.

²⁰⁰ “It is also in some degree warranted by their having omitted to use any restrictive term which might prevent its receiving a fair and just interpretation. In considering this question, then, *we must never forget that it is a Constitution we are expounding*”. Las itálicas son del autor. SCOTUS, *McCulloch*... cit.

²⁰¹ Romero-Muci, *Dialéctica*... *ob. cit.*, p. 115.

²⁰² Alexy, *ob. cit.*, p. 529.

²⁰³ Weffe H., *Tributación*..., *ob. cit.*, p. 110.

No hay que olvidar, lo ordena la CRBV, que la intervención estatal en el mercado debe caracterizarse, en tanto limitada habilitación constitucional, por la subsidiariedad *vicarial*, por la menor intervención posible.²⁰⁴

Es por esa razón que la mención del artículo 180 CRBV a las «personas jurídicas estatales» creadas por los entes político-territoriales, como límite subjetivo de la inmunidad, debe interpretarse *restringidamente* como meramente comprensiva de los entes públicos que actúen como gestores especializados de un fin institucional público *sin fines empresariales* con prescindencia de su forma jurídica:²⁰⁵ en éstas no hay capacidad económica -ni contributiva- en cuanto tales estructuras, parte de la organización del Estado y destinadas fundamentalmente a la gestión de un fin institucional público, claramente diferenciable del *ánimo lucrativo* que, aunque mediatamente destinado al financiamiento estatal, distingue a las formas de la organización administrativa *sin fines empresariales* -inmunes- de los entes *con fines empresariales*, sustancialmente idénticos a sus pares privados concurrentes en el mercado relevante y, por ello, sujetos a la regla de igual trato frente a éstos.²⁰⁶

En resumen, como lo expone el homenajeado, “la autonomía tributaria de cada nivel territorial no puede impedir ni obstaculizar, a través del recurso tributario, las actividades de las otras entidades públicas, incluso en los supuestos en los que tales actuaciones estén personificadas y encarnadas en la forma de Institutos Autónomos, empresas o fundaciones públicas pertenecientes a cada nivel territorial”.²⁰⁷

4.3.2. La «inmunidad» en la tributación indirecta

Como se anunció en la sección 3.1., el divorcio entre la realización del hecho imponible y la titularidad de la capacidad contributiva gravada con la tributación indirecta trae interesantes -y delicados- problemas respecto de la inmunidad fiscal intergubernamental respecto de estos tributos. Analicemos brevemente²⁰⁸ el caso, partiendo de las premisas normativas de *sujeción plena* al IVA para el *sector público* que se han apenas esbozado en la sección 4.1.2.2.

Resumiendo lo allí dicho, en los impuestos indirectos como el IVA, del tipo plurifásico no acumulativo, el hecho generador se estructura, ya no con base en tal consumo, materia imponible de dichas exacciones, sino con base en la acción del que, en el fondo, es un *tercero* respecto de la manifestación de capacidad contributiva que se pretende gravar. Así, se dice que es «contribuyente» del

²⁰⁴ Hernández González, *ob. cit.*, p. 350.

²⁰⁵ *Ídem*, en pie de página.

²⁰⁶ Wefte H., *Tributación...*, *ob. cit.*, pp. 113-114.

²⁰⁷ Romero-Muci, *La Tributación...*, *ob. cit.*, pp. 33-34.

²⁰⁸ Además de las limitaciones de espacio, poco hay que agregar al exhaustivo y provechoso estudio de Carmona Borjas, *Los entes...*, *ob. cit.* Otro tanto debe decirse del análisis de Andrade Rodríguez, *Relatoría...*, *ob. cit.*, p. 71.

impuesto al valor agregado el «vendedor de bienes» o el «prestador de servicios independientes», a pesar de que ellos no son los titulares de la capacidad contributiva que se quiere gravar, sino que lo son sus *contrapartes* en el negocio jurídico de que se trate.²⁰⁹

Esa ruptura entre la titularidad de la cualidad jurídica de contribuyente y la capacidad contributiva gravada en el IVA resulta problemática para determinar la aplicación o no del tributo a las personas jurídicas estatales sin fines empresariales (sección 4.3.1.). Primero, porque la ausencia de capacidad contributiva es *irrelevante* para aquellos casos en los que el ente público realice una actividad subsumible en el hecho imponible del tributo y, en consecuencia, pueda ser calificado como contribuyente *de iure*: sin este requisito, mal podría el ente público ser dispensado del cumplimiento del tributo con base en la inmunidad. Segundo, porque la potencial liberación del ente público de la obligación de soportar el IVA en la adquisición de bienes o en la percepción de servicios no podría fundarse en la ausencia de capacidad contributiva, pues *formalmente* esta circunstancia es, ya se dijo, solo relevante respecto del contribuyente, del sujeto respecto del cual se verifica el hecho imponible. Así lo ha sostenido reiteradamente la Administración Tributaria: en su opinión, los entes públicos deben soportar el IVA porque éste, dada su técnica, no distingue entre sujeción jurídica y económica al tributo.²¹⁰

Así, pareciera que nos enfrentamos a una *aporía*, un enunciado “que expresa o contiene una inviabilidad de orden racional”.²¹¹ En efecto, la situación descrita aparenta entorpecer la actividad de los entes inmunes, sean éstos de base territorial o no en los términos definidos en la sección 4.3.1., en tanto supone la erogación de recursos financieros del ente público nacional, estatal o municipal que adquiere bienes o servicios para realizar su actividad gestora del interés público con dirección al Tesoro Nacional, en una forma para la que la inmunidad, tal como ha sido tradicionalmente concebida (sección 3.1.), no ofrece respuestas claras.

No es ese el caso. La inmunidad fiscal intergubernamental *no es un fin en sí misma*, sino una técnica de racionalización de la actividad financiera pública para que el Estado cumpla óptimamente con su función instrumental en pos de la satisfacción de necesidades colectivas, como se dijo en la sección 2.2.1., la sección 3.1. y -sobre todo- en la sección 4.3.1. Las especiales características del IVA, cuya

²⁰⁹ Ver *inter alia* Eduardo Quintana Calebotta, «Sujetos Pasivos», en *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo II, AVDT, Caracas, 2013, p. 389; Carmona Borjas; *Los entes...*, *ob. cit.*, pp. 326-327.

²¹⁰ Ver Oficio de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) No. HGJT-200-000088, 9 de diciembre de 1994, en *Doctrina Tributaria*. Vol. 1. SENIAT, Caracas, 1995; y Carmona Borjas, *Los entes...*, *ob. cit.*, pp. 349-350.

²¹¹ Real Academia Española; *ob. cit.*, voz «aporía». Disponible en <https://bit.ly/3RQ7JPR>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

técnica demanda la repercusión del tributo en todos los eslabones de las distintas cadenas de comercialización del mercado para -así- determinar el tributo con base en el empleo del método de sustracción sobre base financiera, en la modalidad de impuesto contra impuesto,²¹² imponen un ejercicio de *racionalidad técnica*, por el que la repercusión del IVA en las operaciones de los entes públicos sin fines empresariales es un imperativo para permitir, ya no la actividad pública frente a la traba que el IVA pueda representar, *sino el funcionamiento mismo de la economía* con la menor perturbación posible. Mecanismos alternativos, como sería -por ejemplo- el empleo de la «tasa cero» con recuperación del IVA soportado para la producción de los bienes y servicios prestados al sector público implicaría el despliegue de recursos financieros y humanos para la gestión y fiscalización de estas solicitudes, tanto en el sector público como en el privado; una forma de presión fiscal indirecta que -se insiste- es *irracional* desde el punto de vista del normal funcionamiento de la economía y de la neutralidad que debe predicarse del sistema tributario.

La expuesta es -en mi interpretación- la *ratio* que inspira al artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de la Unión Europea, contentivo de las reglas comunes en materia de IVA, de acuerdo con el cual:

1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

2. Los Estados miembros podrán considerar como actividades en las que actúen como autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390.²¹³

²¹² Juan Carlos Fermín, «Presentación», en Carlos E. Wefte H., *Anotaciones sobre la Defraudación Tributaria en el Impuesto al Valor Agregado*, AVDT, Caracas, 2011, p. 23.

²¹³ El subrayado es del autor. Unión Europea. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor

A mayor abundamiento, debe recordarse que la ausencia de capacidad contributiva *no es el único fundamento* de la inmunidad fiscal gubernamental. Tanto la lealtad interinstitucional entre los entes del poder público (sección 3.2.1.) como la doble capacidad jurídica del Estado (sección 3.2.3.) juegan un rol fundamental a favor de la «excepción» a la inmunidad fiscal intergubernamental que aquí se asume como postura.²¹⁴

En efecto, la lealtad interinstitucional hace *irracional* que los estados o los municipios trasladen a la República los costos operativos y financieros que supondría la instrumentación de los mecanismos -como el de tasa cero- que buscarían paliar la distorsión que produciría la no incidencia del IVA a estos sujetos,²¹⁵ entorpeciendo así la actividad de la República por razones económico-financieras vinculadas con la percepción de un tributo en una forma muy similar a la que se expuso en la sección 2.3. respecto de las *tasas*. En todo caso, los potenciales efectos negativos que, respecto de los presupuestos de gastos estatales, municipales o de los entes descentralizados funcionalmente que actúen como oferentes en el mercado pudieran derivarse de la repercusión del IVA pudieran, sistémicamente, resolverse a través de transferencias financieras, como por ejemplo el *situado* constitucional,²¹⁶ como -de hecho- ha terminado ocurriendo en la práctica.

Finalmente, conviene recordar con Carmona Borjas que la capacidad jurídica de derecho privado de las personas jurídicas de derecho público les permite “entrar en relaciones de orden patrimonial similares a las realizadas por las personas privadas, por lo que la neutralidad del impuesto exige que este tipo de operaciones no escape de su ámbito objetivo”.²¹⁷

5. Epílogo. Las razones de (nuestro) homenaje

Rogelio Pérez Perdomo ha calificado a Humberto Romero-Muci como uno de los juristas académicos más importantes de la historia contemporánea de Venezuela.²¹⁸ Tiene razón.

añadido. Disponible en <https://bit.ly/3BmKea1>, consultado en fecha 16 de septiembre de 2022.

²¹⁴ Es la conclusión a la que llega, por otras razones, Carmona Borjas; *Los entes...*, pp. 394-395. Es también el caso de Romero-Muci, si bien el homenajeado parte de una *tercera* base constitucional: la cláusula de armonización tributaria contenida en el artículo 156.13 CRBV. Romero-Muci; *La Tributación...*, *ob. cit.*, p. 32-33.

²¹⁵ *Ídem*.

²¹⁶ Artículos 167.4 y 179.4 CRBV.

²¹⁷ Carmona Borjas; *Los entes...*, p. 395.

²¹⁸ Rogelio Pérez Perdomo, *Los Juristas Académicos de Venezuela: Historia Institucional y Biografía Colectiva*, Universidad Metropolitana, Caracas, 2013, pp.

Estamos en presencia de uno de los actores fundamentales del pensamiento jurídico venezolano en la segunda mitad del siglo XX, y de la porción transcurrida del siglo XXI. Además de Profesor Titular de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello, donde fue jefe de la cátedra, profesor de la Universidad Central de Venezuela, la Universidad Metropolitana, la Universidad de Carabobo, la Universidad Lisandro Alvarado y el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Capital y Estado Miranda, Romero-Muci es uno de los pensadores jurídicos más fecundos, académicamente rigurosos y -al mismo tiempo- profundamente imbuidos del carácter *racional práctico* del Derecho²¹⁹ que haya hecho vida entre nosotros.

En nuestra disciplina, el Derecho Tributario, Romero-Muci ocupa sitial de honor. Sin temor de la hipérbole, y sin menoscabar los muchos méritos de otros grandes tributaristas venezolanos, es posible afirmar que él es el investigador más prolífico de la historia de Venezuela en la materia, uno de los que mayor amplitud de temas ha abarcado con su producción y, probablemente, el de mayor profundidad científica.

Ello seguramente se deba -además de sus talentos y a su *incansable* capacidad de trabajo- a la benéfica influencia, en su vida y formación, de varios de los juristas más importantes de nuestro país: José Muci Abraham (h), su tío; Luis Casado Hidalgo, su profesor -y quien, además, le dio la oportunidad de iniciarse en la enseñanza del Derecho Financiero como su preparador en la UCAB-; Pedro R. Tinoco (h), su guía en sus primeros pasos profesionales; José Andrés Octavio, maestro de todos los tributaristas venezolanos, y un largo etcétera. La suya es una trayectoria intelectual marcada por el éxito, coronada con su incorporación como Individuo de Número a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, ilustre corporación de la que fue muy activo presidente y que hoy, agradecida, convoca a este merecido homenaje.

Todo ello, si bien es razón suficiente, no es la única para concurrir a su apología.²²⁰

160, 173, 235. Disponible en <https://bit.ly/3BKxkUL>, consultado en fecha 16 de septiembre de 2022.

²¹⁹ Él mismo lo ha dicho: “El derecho se considera hoy, no como mera forma, no como razón teórica encubierta en la construcción de conceptos, sino como acción y decisión, esto es, como *razón práctica*. En definitiva, no hacemos otra cosa que constatar, una vez más, lo que en su día sentenció el célebre Juez Estadounidense, Oliver Wendell Holmes, cuando señaló que: ‘la vida del Derecho no consiste en lógica [en razón teórica], sino en experiencia [en razón práctica]’”. Humberto Romero-Muci, *La práctica del Derecho en Serio*, Universidad Monteávila, Caracas, 2006, p. 2.

²²⁰ Además de la honrosa invitación de los académicos Rafael Badell Madrid, Gabriel Ruan Santos, Juan Cristóbal Carmona, Luis Cova Arria y Cecilia Sosa Gómez, miembros de la Comisión Coordinadora de esta publicación.

Hay deberes que, como dice Kant, se imponen al ser humano como *imperativos categóricos*. Participar en este merecido reconocimiento es para mí uno de ellos. Romero-Muci, así lo he dicho y lo he escrito, es uno de mis maestros.²²¹ De él, además de valiosas enseñanzas sobre el *arte* -así lo llamaba Carnelutti- del Derecho,²²² he recibido el aprecio -y, a veces, las duras lecciones- de un mentor, señales de respeto profesional y firme confianza en mis posibilidades como tributarista, y -por qué no decirlo- amistad.²²³

Enhorabuena, Dr. Romero. Que sigan, abundantes, los éxitos.

Ribeira Brava, septiembre de 2022.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A. Doctrina

a. De Humberto Romero-Muci

ROMERO-MUCI, Humberto, «Alcance Constitucional de la Autonomía Rentística del Municipio», *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local* (1936-1996), Vol. 1, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.

____ «Aspectos Tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público», en Brewer-Carías, Allan Randolph (Edit.), *Leyes para la Descentralización Política de la Federación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990.

____ «Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario. ‘El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas’», en WEFFE H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, AVDT, Caracas, 2006.

____ «Dialéctica entre forma y materia en el Derecho Tributario Venezolano», *Revista de Derecho Tributario*, No. 119, AVDT, Caracas, 2011.

²²¹ Carlos E. Weffe H., «Prólogo», en Jesús J. Ortega Weffe, *El sistema de justicia constitucional en Venezuela. Una visión desde un ángulo diferente*, CIDEP, Caracas, 2021, p. 19.

²²² Francesco Carnelutti, *Arte del Derecho* (seis meditaciones sobre el Derecho), EJEA, Buenos Aires, 1948.

²²³ Así lo he reconocido también por escrito. Carlos E. Weffe H., *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Editorial Globe, Caracas, 2010, p. 36.

____ «La distribución del poder tributario en la nueva Constitución», en Carrillo Batalla, Tomás E. (Coord.), *La Tributación en la Constitución de 1999*, ACIENPOL, ANCE, BCV, ASOVEDEFI, AVDT, Caracas, 2000.

____ *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

____ *Jurisprudencia Tributaria Municipal y Estatal y la Descentralización Fiscal (1997-2004)*, Tomo III, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

____ *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*, Tomo I, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.

____ *La práctica del Derecho en Serio*, Universidad Monteávila, Caracas, 2006.

____ *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

b. Venezolana

ABOLINS ROJAS, Daira, «El Federalismo como Forma de Estado. Derecho Comparado», *Erga Omnes*, No. 1, Sindicatura del Municipio Chacao del Estado Miranda, Caracas, 2006. Disponible en <https://bit.ly/2HMEjib>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

ACCESO A LA JUSTICIA, *Las empresas públicas gozan de inmunidad tributaria*, 16 de mayo de 2018. Disponible en <https://bit.ly/3L8wp3N>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, «Relatoría General, Tema I, Derecho Tributario Sustantivo», *30 años de la Codificación del Derecho Tributario venezolano*, Tomo I, AVDT, Caracas, 2012.

____ *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos, Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Thomson Reuters. Ciudad de México, 2018.

BELISARIO RINCÓN, José Rafael, «La potestad tributaria de los municipios y las potestades regulatorias del poder nacional en las constituciones nacionales de 1961 y 1999. Un estudio jurisprudencial y doctrinal», *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. La Tributación en la Constitución de 1999*, AVDT, Caracas, 2000.

BETANCOURT CATALÁ, Milagros y RODRÍGUEZ CEDEÑO, Víctor, *Introducción al Estudio del Derecho de los Tratados*, Serie Estudios N° 90, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2010.

BREWER CARÍAS, Allan Randolph, *Debate Constituyente*, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000. Disponible en <https://bit.ly/3eMpjWh>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

____ *Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Público en Iberoamérica*, Tomo I, Civitas – Thomson Reuters – Fundación de Derecho Público – Editorial Jurídica Venezolana, Madrid, 2013.

____ *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2013.

CABALLERO ORTIZ, Jesús, *Los Institutos Autónomos*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1996.

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, «Los Entes del Sector Público Descentralizado Territorial y Funcionalmente como Sujetos Pasivos de Impuestos al Consumo Del Tipo Plurifásico No Acumulativo. Experiencia Venezolana», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *Imposición al Valor Agregado en Venezuela*, AVDT, Caracas, 2004.

____ «Naturaleza Jurídica del Peaje», *Revista de Derecho Tributario*, No. 66, AVDT, Caracas, 1995.

CONTRERAS QUINTERO, Florencio, «La industria nacionalizada del petróleo ante la tributación municipal y su incidencia», *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, No. 100, UCV, Caracas, 1996. Disponible en <https://bit.ly/3BkoJrC>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

FARGIONE O, María C.; «El Estado, el poder financiero y la actividad financiera del estado», *Revista de Derecho Tributario*, No. 124, AVDT, Caracas, 2009.

FERMÍN FERNÁNDEZ, Juan Carlos, «Presentación», en Weffe H., Carlos E., *Anotaciones sobre la Defraudación Tributaria en el Impuesto al Valor Agregado*, AVDT, Caracas, 2011.

HERNÁNDEZ B., Cesar, «El impuesto al valor agregado y la inmunidad tributaria», en *Revista de Derecho Tributario*, No. 100, AVDT, Caracas, 2003.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, «Tributación y regulación asimétrica entre la banca pública y la banca privada. Algunos apuntes sobre la creciente discriminación de la banca privada», en WEFER H., Carlos E. (Coord.), *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, AVDT, Caracas, 2015.

JAFFÉ CARBONELL, Angelina, *Derecho Internacional Público*, 2ª edición, Serie Estudios N° 70, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2014.

MADURO LUYANDO, Eloy y PITTIER SUCRE, Emilio, *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*, Tomo I, UCAB, Caracas, 2009.

MATHEUS, Juan Miguel, «Irresponsabilidad e inmunidad parlamentarias en la Constitución de 1999», *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 62-63, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2008.

MORENO DE RIVAS, Aurora, «La República como contribuyente de impuestos al consumo del tipo plurifásico no acumulativo», *Revista de Derecho Tributario*, No. 66, AVDT, Caracas, 1995.

PEÑA SOLÍS, José, *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo II, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP), Caracas, 2022. Disponible en <https://bit.ly/3QFZ5SM>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

PÉREZ PERDOMO, Rogelio, *Los Juristas Académicos de Venezuela: Historia Institucional y Biografía Colectiva*. Universidad Metropolitana, Caracas, 2013. Disponible en <https://bit.ly/3BkxkUL>, consultado en fecha 16 de septiembre de 2022.

PETIT GUERRA, Luis Alberto, «La categoría del ‘contenido esencial’ para la determinación de los contenidos mínimos de derechos sociales fundamentales y su problemática aplicación», *Revista de Derecho*, No. 15, Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Montevideo, 2017. Disponible en <https://bit.ly/3BjYj9o>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

QUINTANA CALEBOTTA, Eduardo, «Sujetos Pasivos», *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo II, AVDT, Caracas, 2013.

WEFFE H., Carlos E., «Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios», en Carmona Borjas, Juan Cristóbal (Coord.), *Armonización Tributaria. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo III, AVDT, Caracas, 2011. Disponible en <https://bit.ly/3qgIn1k>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

____ «Conjuntos Económicos y Conglomerados Análogos. Tratamiento Tributario en Panamá, según la Normativa y el Principio de Sustancia sobre Forma», en PÉREZ, Juan Antonio (Coord.), *Memorias de las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Vol. III, ILADT, Montevideo, 2018. Disponible en <https://bit.ly/3RuKHOk>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

____ «De la naturaleza del acto determinativo tributario. ‘Nuevas’ reflexiones sobre viejos problemas», *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Vol. 1, No. 3, Universidad de Guanajuato, Guanajuato, 2015.

____ «El derecho a ser informado. Paralelismos entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario, con especial énfasis en situaciones transfronterizas», *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, No. 26, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ciudad de México, 2019. Disponible en <https://bit.ly/3BjUCkh>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

____ «El poder sancionador tributario de los municipios venezolanos», en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*, AVDT, Caracas, 2005.

____ «La racionalidad de la armonización tributaria», *Revista de Derecho Tributario*, No. 108, AVDT, Caracas, 2005.

____ «La Responsabilidad Tributaria», *Revista de Derecho Tributario*, No. 145, AVDT, 2015.

____ «Prólogo», en ORTEGA WEFTE, Jesús J.; *El sistema de justicia constitucional en Venezuela. Una visión desde un ángulo diferente*, CIDEP, Caracas, 2021.

____ «The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations», *World Tax Journal*, Vol. 9, No. 3, IBFD, Ámsterdam, 2017. Disponible en <https://bit.ly/3x1SD1x>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

____ «Tributación y Regulación. Notas introductorias al debate sobre el rol del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho», en WEFTE H., Carlos E. (Coord.), *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, AVDT, Caracas, 2015. Disponible en <https://bit.ly/3RMY8ZX>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

____ *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, Editorial Globe, Caracas, 2010.

c. Extranjera

AFTALIÓN, Enrique R, VILANOVA, José y RAFFO, Julio, *Introducción al Derecho*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.

ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Traducción del original alemán por Ernesto Garzón Valdés, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

ARAÚJO FALCÃO, Amílcar de, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Traducción del original portugués de Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Buenos Aires, 1964.

ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan, *Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, Barcelona (España), 1996.

BÁEZ MORENO, Andrés, «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva», *CIVITAS Revista de Derecho Financiero*, No. 144, Thomson Reuters, Madrid, 2009. Disponible en <https://bit.ly/3DscQSe>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 6ª edición, Crealibros Ediciones, 2018. Disponible en <https://bit.ly/3OJR5PN>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

BUNGE, Mario, *Filosofía de la Física*, Traducción del original inglés por José Luis García Molina, Ariel, Barcelona (España), 1978.

BURGEON, Marc, «Constitutional framework of the different types of income», en Peeters, Bruno (Ed.), *The Concept of Tax*, IBFD, Ámsterdam, 2005.

CARNELUTTI, Francesco, *Arte del Derecho (seis meditaciones sobre el Derecho)*, EJEA, Buenos Aires, 1948.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª edición, Porrúa, Ciudad de México, 2008.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando, «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», *Crónica Tributaria*, No. 144, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012. Disponible en <https://bit.ly/3eQOaIC>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

ELLIS, Richard E., *Aggressive Nationalism. McCulloch v. Maryland and the Foundation of Authority in the Young Republic*, Oxford University Press, New York, 2007.

FORSTHOFF, Ernst, «Concepto y Esencia del Estado Social de Derecho», en Abendroth, Wolfgang, Forsthoff, Ernst y Doehring, Karl, *El Estado Social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 19ª edición, Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2020.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, No. 12, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1953. Disponible en <https://bit.ly/3Uai7n7>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

GARCÍA PELAYO, Manuel, *Derecho Constitucional Comparado*, Alianza Editorial, Madrid, 1993.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 9ª edición, Volumen 1, La Ley, 2010.

GONZÁLEZ ALONSO, Augusto, «La Lealtad Institucional como Principio de Relación entre las Administraciones Públicas», *Teoría & Derecho. Revista De Pensamiento jurídico*, No. 4, Tirant lo Blanch, Valencia (España), 2008. Disponible en <https://bit.ly/3cTOvJS>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «Sujeción pasiva y responsables tributarios», *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1997.

HEIDEGGER, Martin, *Conceptos Fundamentales*, 2ª edición, Traducción de la edición alemana de Petra Jaeger por Manuel E. Vásquez García, Alianza Editorial, Madrid, 2010.

HERRERA MOLINA, Pedro, *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

HIERRO, Liborio, «El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho», en Marzal, Antonio (Edit.), *El núcleo duro de los derechos humanos*, J.M. Bosch Editor, Mutilva Baja (Navarra), 2001.

HOHFELD, Wesley N., *Conceptos Jurídicos Fundamentales*, 3ª edición, Traducción del original inglés por Genaro R. Carrió, Fontamara, México.

JAKOBS, Günther, «Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico», *Fundamentos del Derecho Penal*, Traducción del original alemán por Enrique Peñaranda Ramos, *Ad-Hoc*, Buenos Aires, 1996.

____ «Derecho penal del ciudadano y Derecho penal del enemigo», *Derecho Penal del Enemigo*, Traducción del original alemán por Manuel Cancio Meliá, Civitas, Madrid, 2003.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

____ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.

LOBO TORRES, Ricardo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume III; Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Renovar, Río de Janeiro, 1999.

MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, «El Principio de Capacidad Económica como Principio Jurídico Material de la Tributación: su Elaboración Doctrinal y Jurisprudencial en España», *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, Universidad de Talca, Talca, 2010.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, «Situación actual del concepto jurídico indeterminado “instrumento de gobierno” en la jurisprudencia de la Corte Suprema argentina: la sujeción pasiva tributaria de las entidades estatales y los

supuestos de exención», en Albiñana García Quintana, César (Coord.), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

NIETO, Alejandro, «Las limitaciones del conocimiento jurídico», en NIETO, Alejandro y Agustín Gordillo, *Las limitaciones del conocimiento jurídico*, Trotta, Madrid, 2003.

NINO, Carlos Santiago, *Introducción al Análisis del Derecho*, 12ª edición, Astrea, Buenos Aires, 2003.

PEREIRA QUEIRÓS, Etides Yuri, *Imunidade Tributária Recíproca: uma análise dos efeitos e extensões da norma imunizante*, Dialéctica, São Paulo, 2022. Disponible en <https://bit.ly/3DhgLRv>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

PLAZAS VEGA, Mauricio, «Los tributos vinculados», *Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 2, no. 1, Bogotá, 2000. Disponible en <https://bit.ly/3eNJBpk>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

RAWLS, John, *Teoría de la Justicia*, 2ª edición, Traducción del original en inglés por María Dolores González, Fondo de Cultura Económica, México, 2006.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Edición 23.5, Voces «aporía», «inmunidad» e «inmune». Disponible en <https://bit.ly/3RQ7JPR>, <https://bit.ly/3vjoRV0> y <https://bit.ly/3viq5Qp>, consultado en fechas 27 de julio de 2022 y 15 de septiembre de 2022.

ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, 3ª edición, Traducción del original inglés de Genaro R. Carrió, EUDEBA, Buenos Aires, 1994.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, «Teoría Jurídica de la Exención Tributaria», *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

_____, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SCHMITZ, Luna, *Imunidade Tributária Recíproca e Livre Concorrência: Uma Análise em Fase do Desempenho de Atividades Privadas e Lucrativas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos*, Repositorio Institucional Universidade Federal de Santa María, Santa María, 2016. Disponible en <https://bit.ly/3qxG8XC>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

SCHREIER, Fritz, *Conceptos y formas fundamentales del Derecho*, Traducción del original alemán por Eduardo García Maynez, Editorial Losada, Buenos Aires, 1942.

STAMPA SÁNCHEZ, Leopoldo, «El Concepto de Personalidad en el Impuesto de Sociedades», *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la promoción de los Estudios Financieros*, Madrid, 1981. Disponible en <https://bit.ly/3d1axuq>, consultado en fecha 8 de septiembre de 2022.

TARSITANO, Alberto, «El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera. Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial», *Derecho y Sociedad*, No. 43, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2014. Disponible en <https://bit.ly/3BaDEDC>, consultado en fecha 15 de septiembre de 2022.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Depalma, Buenos Aires, 2001.

WEBER, Max, *Economy and Society*, University of California Press, Los Angeles, 1978. Disponible en <https://bit.ly/3qkhTMI>, consultado en fecha 7 de septiembre de 2022.

B. Legislación

a. Venezolana

Venezuela. Código de Procedimiento Civil, publicado en Gaceta Oficial N° 4.209 extraordinario del 18 de septiembre de 1990.

____ Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

____ Constitución de 31 de diciembre de 1858. Disponible en <https://bit.ly/3xfNd32>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

____ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

____ Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, publicada en Gaceta Oficial No. 27.612, del 7 de diciembre de 1964.

____ Diario de Debates de la Asamblea Nacional Constituyente. Sesión No 34, del 2 de noviembre de 1999.

____ Diario de Debates de la Asamblea Nacional Constituyente. Sesión No 40, del 8 de noviembre de 1999.

____ Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

____ Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, publicada en Gaceta Oficial No. 5.391 Extraordinario, del 22 de octubre de 1999.

____. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, publicada en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Ley Orgánica de la Administración Pública, publicada en Gaceta Oficial No. 6.147 Extraordinario, del 17 de noviembre de 2014.

____ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario, del 24 de septiembre de 2003.

____ Reglamento General de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial No. 5.363 Extraordinario, del 12 de julio de 1999.

b. Extranjera

Brasil. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, 24 de febrero de 1891. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 11 de septiembre de 2022.

____ *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, 24 de febrero de 1891. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 9 de septiembre de 2022.

____ *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponible en <https://bit.ly/3QCs4qC>, consultada en fecha 12 de septiembre de 2022.

____ *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponible en <https://bit.ly/3QCs4qC>, consultada en fecha 12 de septiembre de 2022.

____ *Constituição Política do Imperio do Brasil*, 25 de marzo de 1824. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 11 de septiembre de 2022.

____ *Constituição Política do Imperio do Brasil*, 25 de marzo de 1824. Disponible en <https://bit.ly/3qszXnN>. consultada en fecha 11 de septiembre de 2022.

____ *Decreto-Lei No. 509, de 20 de março de 1969*. Disponible en <https://bit.ly/3TVYcZb>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

Estados Unidos de América. Constitución. Disponible en <https://bit.ly/3RLHSYQ>, consultada en fecha 9 de septiembre de 2022.

Unión Europea. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Disponible en <https://bit.ly/3BmKea1>, consultado en fecha 16 de septiembre de 2022.

C. Jurisprudencia

a. Venezolana

Corte Superior Segunda, sentencia del 25 de abril de 1966, caso *Instituto Nacional de Hipódromos v. Distrito Federal*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

Corte Suprema de Justicia (CSJ), sentencia de la Sala Plena del 15 de marzo de 1962, caso *Luis Torrealba Narváez v. República*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

_____ sentencia de la Sala Plena del 31 de mayo de 1979, caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Iribarren del Estado Lara*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

_____ sentencia de la Sala Plena del 5 de octubre de 1970, caso *Compañía Anónima Nacional Teléfonos de Venezuela (CANTV) v. Distrito Sucre del Estado Miranda*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

_____ sentencia de la Sala Político-Administrativa del 24 de noviembre de 1977, caso *La Concordia, C.A., v. República*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario, sentencia del 19 de agosto de 2003, caso *Hidrológica de los Médanos de Falcón, C.A., v. Municipio Miranda del Estado Falcón*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario, sentencia del 27 de marzo de 2001, caso *HIDROSUROESTE v. Municipio San Cristóbal del Estado Táchira*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, sentencia del 8 de marzo de 2002, caso *Constructora Pedeca, C.A., v. Municipio Caroní del Estado Bolívar*, cit. en Romero-Muci; *Jurisprudencia...* ob. cit.

b. Extranjera

Tribunal Constitucional Federal Alemán, sala segunda, sentencia del 15 de diciembre de 1970, en SCHWABE, Jürgen (comp.), *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*. Traducción del original alemán de Marcela Anzola Gil, Bogotá, Konrad Adenauer Stiftung-Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2003.

Supremo Tribunal Federal (STF), *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental* No. 46, del 5 de agosto de 2009, caso *Associação Brasileira das Empresas de Distribuição (ABRAED) v. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos*. Disponible en <https://bit.ly/3BxO6X2>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

_____ Recurso Extraordinário No. 407/099 del 22 de junio de 2004, caso *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos v. Município de São Borja/RS*. Disponible en <https://bit.ly/3RU37rv>, consultado en fecha 12 de septiembre de 2022.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia N° T-881/02 del 17 de octubre de 2002. Disponible en <http://bit.ly/1svSjzq>, consultado en fecha 17 de agosto de 2022.

Suprema Corte de los Estados Unidos de América (SCOTUS), sentencia No. 17 U.S. 316 (1819) del 6 de marzo de 1819, caso *McCulloch v. Maryland*. Disponible en <https://bit.ly/3U1fdkv>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

_____ sentencia No. 161 U.S. 174 (1896) del 2 de marzo de 1896, caso *Phoenix Fire & Marine Insurance Co. v. Tennessee*. Disponible en <https://bit.ly/3RzwcJ7>, consultado en fecha 10 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 199 U.S. 437 (1905) del 4 de diciembre de 1905, caso *South Carolina vs. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3d2hdIT>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 27 U.S. 449 (1829) del 1 de enero de 1829, caso *Weston v. City Council of Charleston*. Disponible en <https://bit.ly/3RVW3uJ>, consultado en fecha 29 de julio de 2022.

_____ sentencia No. 277 U.S. 218 (1928) del 14 de mayo de 1928, caso *Panhandle Oil Co. V. Mississippi ex Rel. Knox*. Disponible en <https://bit.ly/3xfzp8G>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 281 U.S. 572 (1930) del 26 de mayo de 1930, caso *Wheeler Lumber Co. v. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3ByhPPV>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 283 U.S. 570 (1931) del 25 de mayo de 1931, caso *Indian Motorcycle Co. V. United States*. Disponible en <https://bit.ly/3Tyoyd1>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 304 U.S. 405 (1938) del 23 de mayo de 1938, caso *Helvering v. Gerhardt*. Disponible en <https://bit.ly/3L3uopn>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 306 U.S. 466 (1939) del 27 de marzo de 1939, caso *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*. Disponible en <https://bit.ly/3L3uopn>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 314 U.S. 1 (1941) del 10 de noviembre de 1941, caso *Alabama v. King & Boozer*. Disponible en <https://bit.ly/3eIO85B>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 41 U.S. 16 Pet. 435 (1842), caso *Dobbins v. Commissioners of Erie County*. Disponible en <https://bit.ly/3RzwcJ7>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 455 U.S. 720 (1982) del 24 de marzo de 1982, caso *United States v. New Mexico*. Disponible en <https://bit.ly/3xjgVEb>, consultado en fecha 11 de septiembre de 2022.

_____ sentencia No. 78 U.S. 113 (1870) del 3 de abril de 1871, caso *The Collector v. Day*. Disponible en <https://bit.ly/3RQ1uLI>, consultado en fecha 9 de septiembre de 2022.

D. Doctrina administrativa

Oficio de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) No. HGJT-200-000088, 9 de diciembre de 1994, en *Doctrina Tributaria*. Vol. 1. SENIAT, Caracas, 1995.

**PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
PATOLOGÍAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO
VENEZOLANO: ANÁLISIS DE LAS ALTERACIONES
SISTÉMICAS DE LA TRIBUTACIÓN VENEZOLANA A
TRAVÉS DE LAS CONSTANTES VIOLACIONES AL
PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD TRIBUTARIA
MEDIANTE EL ESTABLECIMIENTO DE HECHOS Y
BASES IMPONIBLES TOTALMENTE DIVORCIADAS
DE LAS REGLAS QUE IMPONE LA CORRECTA
APLICACIÓN DE ESTE PRINCIPIO**

*José Rafael Belisario Rincón **

SUMARIO

I. Prólogo. II. La capacidad contributiva. i. Principio de Igualdad. ii. De la No Confiscación Tributaria. III. Patologías del sistema tributario venezolano producto de la violación del principio de la capacidad contributiva. i. Modificación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. a. La Disponibilidad de la Renta como regla fundamental de la gravabilidad en el impuesto sobre la renta y respeto del Principio de la Capacidad Contributiva. b. La disponibilidad de la renta en nuestra legislación de impuesto sobre la renta a través del tiempo. c. La reforma de 2015 de la legislación del impuesto sobre la renta y el desconocimiento del principio de la disponibilidad de la renta y por ende de la Capacidad Contributiva. ii. Sistema de anticipo de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. a. Lineamientos Generales del sistema de anticipo de impuestos. b. Sujetos pasivos de los nuevos impuestos. c. Régimen del impuesto al valor agregado. d. Régimen del impuesto sobre la renta. e. Definición de Ingresos Brutos. f. Base para el pago del anticipo del impuesto al valor agregado. g. Cálculo del anticipo en materia de

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello de Caracas, Venezuela, con Maestría en Derecho Financiero en esa misma universidad. Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela. Director de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2001-2011) y Exdirector Suplente por Venezuela del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Presidente del Comité de Impuestos de la Cámara Venezolana de Comercio e Industria (VENAMCHAM) 2012-2014.

impuesto sobre la renta. h. Declaración y pago del anticipo. i. Deducibilidad del anticipo. iii. Ley de impuesto al patrimonio. a. Sujetos pasivos de la Ley. b. Patrimonio que debe ser declarado a fines del Impuesto al Patrimonio. c. Determinación de la Base imponible para la determinación, liquidación y pago del impuesto. d. Cómo se calcula el Patrimonio. e. Obligación de declarar el valor del Patrimonio a los fines de la ley. IV. Corolario. Referencias bibliográficas.

I. Prólogo

Por supuesto que no hay forma alguna de que entre yo a analizar el punto que da título a este artículo, sin mencionar antes de eso, que cuando comencé el cuarto año de mi carrera universitaria, en los salones de mi querida UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO, por allá por los lejanos años 80, no tenía yo ni la más mínima idea de que trataba aquella materia llamada Derecho Financiero, al igual que la mayoría de mis compañeros de aula. El profesor asignado para adentrarnos en esa rama del Derecho, que nos era desconocida, fue el Dr. HUMBERTO ROMERO MUCI (en lo adelante y cariñosamente HUMBERTO) quién además de hablarnos de los vericuetos del Sistema Financiero y Presupuestario Venezolano, luego nos empezó a explicar eso de los hechos imposables y las bases imposables y de la famosa sentencia BECO BLOHM, la cual teníamos que aprendernos a pesar de que la mayoría de nosotros no tenía ni idea de que como era eso de que tanto el periodo fiscal como la actividad realizada eran un uno indivisible e inalterable.

Luego pasamos a ver en impuesto sobre la renta el nuevo Sistema de Consolidación de la Renta que había sido la fundamento principal de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, ley esta sobre la cual yo poco sabía y poco había escuchado mencionar, pero sobre la cual basamos fundamentalmente el resto del año y allí empezó mi amor por esta disciplina que me ha acompañado toda la vida y la cual he ejercido con orgullo y a la que le he dedicado incontables horas escribiendo sobre estos temas, como estoy haciendo justo en este momento y enseñando en las aulas de clases de los postgrados de Derecho Tributario de varias universidades del país, especialmente de mí también muy querida UCV.

Fue tanta la influencia de las clases de HUMBERTO que al terminar cuarto año de la carrera salí como una exhalación a buscar trabajo en algún sitio donde pudiera aprender más sobre el Derecho Tributario y sobre los diferentes tributos que existían en ese momento en Venezuela. Lo conseguí, pues entre en el Departamento de Impuestos de la firma de contadores y auditores PÉREZ, MENA & EVERTS y de allí en adelante me dediqué en cuerpo y alma a esta especialidad del Derecho que ha moldeado mi vida.

Cuando comencé a dar clases en los postgrados de Derecho Tributario y me asignaron la materia Bases Constitucionales del Derecho Tributario en los cursos foráneos de la UCAB y posteriormente en la UCV, iba a clases con un maletín de auditor lleno de sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la época y los tribunales tributarios, donde se decidían casos que versaban sobre los Principios

Constitucionales del Derecho Tributario y los límites a la tributación, sentencia estas que estaban referidas en más o menos un ochenta y cinco por ciento (85%) sobre casos de tributación estatal y municipal, incluyendo la recordaba sentencia BECO BLOHM, así como la esencial HEBERTO CONTRERAS CUENCA. Muchas veces se las prestaba a los alumnos para que sacaran copias de las mismas y al devolverlas encontraba un verdadero desastre con páginas cambiadas o extraviadas.

En algún momento hacia finales de los 90 y después de una reunión de trabajo en las oficinas de HUMBERTO, me pidió que lo acompañara para mostrarme en un proyecto editorial en el cual estaba trabajando, allí fue la primera vez que vi lo que poco tiempo después sería la Jurisprudencia Tributaria Municipal, cuyos siete (7) tomos son, para mí, una de las obras más importantes en materia tributaria y que desde su publicación, en dos etapas, me han acompañado siempre al punto que mientras escribo esto puedo ver los mencionados tomos ocupando un lugar estelar en mi biblioteca. Sobra decir que hace tiempo olvide que paso con el maletín de auditor y con las sentencias que viajaban de un lado al otro en su interior.

Es obvio que cuando me pidieron participar en esta obra colectiva no lo dude ni un segundo, pues al igual que me ha sucedido con otros amigos y estimados colegas, lo considero en máximo de los honores, de modo que en las páginas por venir espero poder hacerme merecedor de este honor.

GRACIAS HUMBERTO.

II. La capacidad contributiva

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 el capítulo sobre el Sistema Tributario Venezolano abarca los artículos 316 al 319 y ese primer artículo dispone textualmente como sigue:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Es decir que el Constituyente de 1999, al desarrollar las normas constitucionales que serían la piedra angular del Sistema Tributario Venezolano, consideró primordial comenzar señalando al Principio de Capacidad Contributiva, como punto de partida de las reglas fundamentales de nuestro Sistema Tributario. Para ello el constituyente utilizó la denominación de Capacidad Económica, tomando en consideración las dos aristas de dicho principio, la capacidad económica como símbolo de posibilidad de contribuir a las cargas públicas y como límite de la tributación, la cual no debía exceder dicha capacidad de pagar

los impuestos. Por cierto, dicha capacidad está referida no solo a un tributo particular, sino al conjunto de ellos que constituyen el Sistema Tributario.

Ese es precisamente el objetivo del presente trabajo, revisar la doctrina académica y judicial sobre el Principio de Capacidad Contributiva como índice de posibilidad económica, para pagar tributos, es decir como elemento que expresa capacidad de contribuir, pero también como un límite para la imposición estatal, considerada como un todo, como un conjunto llamado Sistema Tributario.

Lamentablemente en Venezuela la Capacidad Contributiva ha sido menospreciada o lo que es peor aún ignorada y se ha venido legislando para crear nuevos tributos o aumentar los existentes, sin tener en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes y de eso sobran los ejemplos. A lo largo del presente estudio analizaremos los casos más prominentes al respecto, no solo referidos a tributos nacionales sino también aquellos referidos a la tributación municipal e incluso a la superposición de tributos nacionales y municipales sobre la misma actividad.

Nuestra idea es demostrar que el Sistema Tributario Venezolana está en clara violación del precepto constitucional plasmado en el artículo 316 ya transcrito y ello tiene una grave incidencia sobre la actividad económica de los contribuyentes, la cual, obviamente, repercute en el resultado de la economía del país y contribuye también a la creación de una economía informal cada vez más grande, no solo en la conocida actividad de la buhonería, sino en actividades comerciales e industriales de mayor envergadura.

Siempre ponemos de ejemplo a nuestros alumnos cuando hablamos de la Capacidad Contributiva el caso de la llamada gallina de los huevos de oro, para en tal caso señalar que el Sistema Tributario puede vender esos huevos o en el caso de que los mismos fueran comestibles alimentarse de los mismos mediante su preparación en muchas formas. Lo que el Sistema Tributario no puede permitirse es cocinar la gallina y comérsela, pues ello equivaldría a suicidio de dicho sistema.

Ello lamentablemente es lo que hemos venido observando que está sucediendo en Venezuela, cuando vemos que se sobreestima la Capacidad Contributiva de los contribuyentes al hacerles determinar y pagar el impuesto sobre la renta sobre un valor de la Unidad Tributaria (UT) que no tiene ninguna relación con la realidad económica, pagar el impuesto al valor agregado mediante el sistema de retenciones y no de acuerdo con la ley y además, como si ello no fuera suficiente, haber creado en el caso de ambos tributos un sistema de adelanto del pago del mismo que viola ambas leyes, a través de un inconstitucional Decreto de una Asamblea Nacional Constituyente creada en violación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y que nunca podría tener competencias legislativas.

Tampoco podemos dejar de lado la creación de un impuesto a los grandes patrimonios, en forma inconstitucional y con normas confusas que además no han sido respetadas por la Administración Tributaria quién obliga a los contribuyentes a declarar y pagar el tributo más allá de lo que las mismas normas de la ley establecen.

Si, como ya dijimos, la Capacidad Contributiva es la base y el límite de la tributación, establecer tributos que gravan a quienes no tienen comprobada capacidad económica y además gravar a quienes si la tienen más allá de su capacidad de contribuir no solo es una violación flagrante de dicho principio sino que además es una receta segura para destruir el sistema económico sobre el que reposa todo Sistema Tributario, sino además un receta segura para incentivar el desarrollo de la actividad económica de manera informal y enterrar bajo tierra a los eventuales contribuyentes, con lo que cual la recaudación tributaria pierde dos veces.

Más adelante en el desarrollo del presente trabajo revisaremos varios aspectos de la tributación venezolana, algunos de los cuales ya hemos mencionado, para hacer el correspondiente análisis crítico sobre tales aspectos, pero por ahora queremos mantenernos en el estudio teórico del Principio de Capacidad Contributiva, para poder explicar con suficiente claridad la importancia de su correcta aplicación, no solo para respetar la norma constitucional, sino también como un mecanismo de supervivencia para la propia tributación.

Queremos insistir en las dos caras de la Capacidad Contributiva a las que ya hemos hecho referencia anteriormente y que consideramos fundamental en el presente análisis o en cualquiera que se haga al respecto. La capacidad de contribuir a las cargas públicas y hasta dónde ello puede hacerse. Con ello nos estamos refiriendo a una clasificación clásica que del Principio de Capacidad Contributiva se ha hecho¹:

- a) La Capacidad Económica Absoluta: que se refiere al potencial económico que busca ser gravado con los tributos y que sirve de base para la elección de los hechos imponible que buscan ser gravados; la renta, el capital, el consumo, la actividad económica con ánimo de lucro, etc.
- b) La Capacidad Económica Relativa: que está referida a la determinación cuantitativa de la obligación tributaria de modo que sea ésta la medida que permite igualar a los contribuyentes dependiendo de sus capacidades contributivas, además de ser el límite a la posibilidad de imposición del Estado.

¹ Gustavo Naveira de Casanova, *El Principio de no Confiscatoriedad. Estudio de España y Argentina*. Monografía, Mc Graw Hill editores, p. 148.

Así ha sido claramente reconocido por la doctrina académica en materia tributaria y también por la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa de nuestro Tribunal Supremo de Justicia, cuando con ocasión de analizar la situación planteada sobre la violación de la capacidad contributiva de un contribuyente por parte de un municipio, se señaló lo siguiente:

(...) Respecto al principio de capacidad contributiva, el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por una parte, refiere a la aptitud para contribuir a los gastos públicos y, por la otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Asimismo, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad y, a la vez, como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de la justicia y la razonabilidad en la imposición. (Vid. fallo de esta Alzada Nro. 00114 del 16 de febrero de 2012, caso: Tecnocálculo S.R.L.). (...)²

Ahora bien, aun y cuando todo ordenamiento tributario debe tomar en cuenta la Capacidad Contributiva a la hora de la creación y regulación de sus tributos, no consideramos que exista un camino único para ello, sino que, por el contrario, existen varias vías para cumplir con ese objetivo.

Por ello no podemos pensar que el objetivo se cumplirá tan solo con establecer tributos fundamentados en técnicas de determinación basadas en un sistema progresivo clásico o que busquen lograr la determinación directa hasta sus últimas consecuencias, pues como profundizaremos más adelante, ello puede no ser posible en muchos casos y además puede ser profundamente injusto en ciertos tributos.

Los sistemas tributarios han ido modernizándose y cada vez más puede apreciarse en el mundo de hoy que los tributos que gravan la renta van cediendo parte de su espacio a modernas formas de tributación, como por ejemplo los tributos que gravan cierto tipo de operaciones económicas y aquellos del tipo al valor agregado, de modo tal que, para poder conocer cuál es la verdadera capacidad económica y poder de esta forma aplicar los tributos respetando el Principio de Capacidad Contributiva, así como también aquellos que combinan estos tributos en Sistema de Tributación Simplificada para determinadas categorías de contribuyentes con actividad económica más limitada.

Por ello es necesario un estudio más certero de las formas de tributación y de la forma como el respeto a tal principio puede ser materializado en un tributo determinado.

² Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia de fecha 28 de enero de 2014 con ponencia de la Magistrado Evelyn Marrero Ortiz. Caso Lumóvil (Consultada en original).

Queremos dejar claro que no consideramos el Derecho, y muchísimo menos el Derecho Tributario, como una ciencia cuyo estudio debe basarse en el seguimiento de concepciones inamovibles acerca de los principios que forman el fundamento del mismo. Consideramos que esos principios son la base fundamental del Derecho y forman parte de sus instituciones fundamentales, pero precisamente por eso tienen la capacidad de adaptarse a los cambios culturales (concebido este término en un sentido amplio que abarca también la forma como concebimos y entendemos la economía hoy en día) que la humanidad va sufriendo con el devenir de los tiempos, de modo que si hace 100 años la realidad cultural y económica obligaba a que las definiciones que sobre los mismos se tenía, se fundamentaran en una línea de pensamiento jurídico determinado, ello no implica que la misma deba permanecer inalterable en los años por venir.

Por el contrario, el Derecho como ciencia basada en la idea de Justicia y en la necesidad de mantener el equilibrio en las relaciones entre los seres humanos y entre estos y el Estado, se renueva constantemente y busca que los principios que lo orientan puedan seguir rigiendo, pero comprendiendo las realidades que lo rodean y que forman parte del día a día de estas relaciones entre los seres humanos entre sí y con el Estado.

Pensamos en que no ha habido mejor momento en la historia de la Humanidad para explicar estas ideas que el momento que vivimos en la actualidad, donde la generación que representamos ha visto los mayores cambios que ha experimentado el hombre desde que anda por estos predios.

Por ello, aunque consideramos que en lo fundamental el Principio de la Capacidad Contributiva no ha cambiado -es decir, es la manifestación de riqueza que busca el tributo y además es el límite cuantitativo que debe respetar una sana política fiscal- consideramos que las ideas tradicionales que sobre el mismo se tienen pueden ser perfectamente adaptadas u orientadas para ser aplicadas a los nuevos fenómenos de la tributación, especialmente a los regímenes simplificados de tributación, tan en boga hoy en día en Europa y América Latina.

Para apoyar nuestra idea queremos citar aquí lo dicho por nuestro profesor, amigo y colega, el Dr. Leonardo Palacios, en las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Córdoba, Argentina, en el sentido de que *“la definición en nuestro país de la política tributaria dentro del contexto general de la política fiscal que tenga por objeto aumentar la tributación de fuente no petrolera, el aumento del universo de contribuyentes, y la formalización de la economía, la reducción de los márgenes de evasión fiscal y el fortalecimiento de la Administración, debe buscar su fundamento en el marco referencial de los principios que forman la estructura general del Estado democrático y social de Derecho y no solo de aquellos que forman el sistema tributario, pues de lo contrario se corre el riesgo de interpretaciones aisladas o atrincheradas en la sacralización de algunos ordenadores (vgr. Consulta a la capacidad económica y progresividad de la imposición) que atenten contra la gestión eficaz y eficiente*

*de las exacciones o con diluir el cumplimiento del deber de contribuir con las cargas públicas”.*³

Si el Principio de Capacidad Contributiva -entendido como la medida de gravar a los contribuyentes en forma justa para que contribuyan con los gastos públicos de acuerdo con sus posibilidades económicas- es la forma como se materializa el Principio de Igualdad Tributaria, entonces debemos aceptar que la tarea en este campo es complicada, si aceptamos que los tributos que conocemos y que en una clasificación clásica dividimos en impuestos, tasas y contribuciones, son de naturaleza diferente y por tanto no siempre, para que en su concepción puede respetarse el mencionado principio, podemos atender a las mismas técnicas o reglas legislativas o económicas.

*(...) La noción de justa distribución de las cargas públicas, se enlaza directamente con el deber constitucional que tienen todos los ciudadanos de contribuir con su sostenimiento, consagrado en el artículo 133 del Texto Fundamental. De esa sencilla y concentrada conjugación, se extraen los caracteres esenciales de los tributos que, íntimamente vinculados entre sí, sirven de base para materializar la exigencia axiológica de la justicia tributaria: generalidad (todos deben soportar las cargas tributarias), igualdad (al momento de contribuir, se proscribiera la discriminación) y capacidad contributiva (que actúa como gozne entre la generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica - absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, todos deben pagar tributos, conforme su capacidad. (...)*⁴

Sin embargo, por mucho que consideremos que los principios, doctrinas o creencias en el Derecho Tributario no tienen que permanecer inalterables en el tiempo y que los cambios son bien recibidos como una forma de ir adaptando las ideas clásicas a las nuevas realidades culturales y económicas, no podemos por ello obviar que en materia de Capacidad Contributiva existe cierto marco de acción del cual no podemos apartarnos sin el riesgo de desnaturalizar las razones de su existencia.

El artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que citamos al principio de este título hace referencia a que el Sistema Tributario Venezolano debe respetar la capacidad contributiva, como primer punto de la sección segunda del Capítulo Segundo de dicho texto constitucional.

³ Leonardo Palacios Márquez, “Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias*, Tomo I, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p. 533.

⁴ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia de fecha 27 de febrero de 2007. Ponencia del Dr. Jesús Eduardo Cabrera. (Caso Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio). Consultada en original.

El artículo en cuestión destaca en primer lugar la idea de Justicia que debe perseguir el Sistema Tributario Venezolano y por ello en primer lugar menciona al Principio de Capacidad Contributiva, dadas las características que sobre él hemos ya comentado, de modo que a pesar de que podemos evolucionar en cuanto a las técnicas tributarias que deben utilizarse para conseguir dicho propósito, lo que si no podemos bajo ninguna circunstancia alterar o tratar de adaptar, son las normas tributarias que no persiguen alcanzar la Justicia que es el Norte del Principio de Capacidad Contributiva en nuestro país.

Hemos dicho en diversos Foros, artículos sobre temas tributarios y hasta en la catedra universitaria que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela como también lo hizo la Constitucional Nacional de 1961, que la progresividad en la tributación está referida al sistema como tal y no a cada tributo individualmente considerado, lo que puede constituir un cambio de paradigma en este ámbito, pero que finalmente no olvida la importancia de dicho principio, sino que lo adapta a los tributos que se han venido creando y utilizando en las últimas décadas con más frecuencia, como por ejemplo el impuesto al valor agregado .

En cuanto a la Capacidad Contributiva, podemos adaptarnos a que es un concepto teórico y que cada vez es más difícil conocer a ciencia cierta cuando ella se manifiesta y cuáles son los límites que impone y cuyo sobrepaso constituyen una violación de su naturaleza de límite del Poder Tributario. Pero lo que está claro es que en los tributos donde no hay un verdadero hecho imponible con sustrato económico y una base imponible racional directamente relacionada con dicho hecho jurídico económico, pues no puede haber Justicia y por tanto tampoco verdadera Capacidad Económica.

Aunque no será objeto de análisis en este trabajo por obvias razones de espacio del mismo, es interesante mencionar que al momento en el cual escribimos este artículo se ha reformado la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras para obligar a quienes paguen en divisas un tributo del tres por ciento (3%) por los pagos que hagan que no deben pagar aquellos que paguen tal tributo en bolívares, en un país que por circunstancias económicas, debido a malas políticas financieras, que generaron un proceso de hiperinflación, ha tornado hacia el uso de las divisas (especialmente el dólar americano) como forma de pago.

¿Dónde está la Justicia en dicho impuesto? ¿Cuál Capacidad Contributiva deriva de pagar en divisas en un país en el cual casi el ochenta por ciento de las transacciones se hacen de esa forma? La creación de tal supuesto de hecho como hecho imponible del impuesto en cuestión claramente denotan que se hace sin tener como Norte la Justicia y por tanto ignorando la Capacidad Contributiva como medida del potencial económico para pagar tributos.

El Principio de la Capacidad Contributiva como es bien conocido no es solo el criterio rector de cómo repartir las cargas públicas y sobre quienes pueden ayudar a sufragar las mismas, de manera que solo quienes manifiesten tal capacidad de contribuir deben pagar los tributos, sino que deben hacerlo todos los

que tengan tal capacidad sin excepciones injustificadas y solo hasta el límite que ella permita. Tal aseveración nos lleva a resaltar que existen dos principios importantes que deben tenerse presente y respetarse para que la tributación sea justa y que solo el Principio de Capacidad Contributiva puede garantizar. La Igualdad y la No Confiscación.

En efecto, todos los que tienen capacidad de contribuir a las cargas públicas deben hacerlo, pero ello no significa que todos deben hacerlo por igual. De la misma forma, la capacidad económica tiene un límite cuantitativo que debe ser respetado por el Sistema Tributario so pena de convertirse en confiscatorio. Explicaremos a continuación estos dos principios y su relación imprescindible con el Principio de la Capacidad Contributiva.

i. Principio de Igualdad

De acuerdo con el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se establece el Principio Constitucional de la Igualdad de la forma siguiente:

Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia: No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.

No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias. (Negritas nuestras).

Visto ello, como ya mencionamos, todo aquel sujeto con capacidad económica para pagar tributos debe hacerlo, pero tomando en cuenta su verdadera capacidad económica, de modo que dicha capacidad definirá como gravar en forma diferenciada a diferentes grupos de contribuyentes dependiendo de dicha capacidad.

La razón del porqué la Capacidad Contributiva es la medida que se usa para determinar el *quantum* del tributo dependiendo las posibilidades de cada contribuyente, de modo que cada quién lo haga dentro de sus posibilidades y gravando en forma equivalente a quienes tienen una situación similar, es

precisamente porque, como bien lo señala el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Sistema Tributario debe tener como Norte la Justicia en la distribución de las cargas públicas y la misma se alcanza cuando se toma en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente y se establece la tributación con base en ella.

Gravar a los contribuyentes en forma diferenciada tomando en cuenta la Capacidad Contributiva es la forma como el Sistema Tributaria alcanza el ideal de Justicia, la cual tiene como base fundamental la Igualdad, consagrada también como Principio Constitucional.

La piedra filosofal de dicha idea de Justicia reposa, para nuestra Carta Magna, en el Principio de la Progresividad, como bien lo establece el mismo artículo 316, sin embargo, nada se dice en la norma de si dicho principio debe orientar la creación de cada tributo o si debe ser el Norte del Sistema Tributario, lo que en nuestro criterio es lo más preciso y consonó con la realidad tributaria actual donde abundan los tributos indirectos.

En el caso del impuesto sobre la renta, la progresividad está presente y es fácil verla claramente plasmada, cuando observamos que las tarifas que la ley contempla son establecidas precisamente en forma progresiva, de modo que los contribuyentes pagan todos lo mismo en cada tramo, independientemente de cuál de ellos quedará finalmente determinado su enriquecimiento.

En los casos de impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, donde no hay un sistema de tarifas por tramos sino un tarifa única, por lo general, bien podríamos afirmar que la progresividad no existe, si dicho principio solo puede plasmarse en la forma que lo hace la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, si consideramos que en estos impuestos, generalmente al consumo, paga más quién más consume y quién en principio tiene mayor capacidad contributiva, pues se podría aseverar que ello también equivale mantener la progresividad como ideal del sistema tributario, pero adaptándose a un impuesto de diferente naturaleza. Lo mismo ocurre en los regímenes simplificados de tributación donde se establecen diferentes niveles de tributación dependiendo de los niveles de ingresos de los contribuyentes y su actividad económica⁵.

El Principio de la Progresividad plasma la idea de gravar exactamente por igual a los contribuyentes para con ello alcanzar la meta de que cada quien contribuya al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su Capacidad Contributiva y tal forma alcanzar el ideal de la Justicia.

Ahora bien, la Capacidad Contributiva es también un límite cuantitativo, un mojón en la frontera que marca hasta dónde debe gravarse a los contribuyentes, sin que ello se haga en menoscabo de su Derecho de Propiedad, al convertir al tributo o el Sistema Tributario en confiscatorio.

⁵ José Rafael Belisario Rincón, *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, Isla de Margarita, octubre de 2008.

Esa frontera también puede ser el límite que marca hasta dónde es sano para ese sistema la carga que él impone previo que desaparecer por falta de riqueza y bienestar económico o porque los contribuyentes elijan informalizar su actividad y ocultar su actividad económica para protegerse de la voracidad fiscal de dicho Sistema Tributaria.

Esa línea que no debe cruzar un sano Sistema Tributaria, es la que separa a la Justicia de la Injusticia y la cual puede manifestarse muchas veces en un lugar que suelo llamar en la cátedra universitaria como la Zona Neutra, aquella en la que no pueda argüirse que la tributación se convierte en confiscatoria, línea no siempre fácil de trazar, pero sí que la carga tributaria excede las posibilidades económicas de los contribuyentes.

Ahora bien, para hacer más didáctica la aplicación que queremos dar sobre este punto nos brincaremos la Zona Neutra y entraremos directamente en el estudio de esa zona donde la tributación se hace confiscatoria y por tanto pierde todo elemento de justicia y de respeto por la capacidad económica de los contribuyentes.

ii. De la No Confiscación Tributaria

Estamos claros en que la obligación de pagar tributos está claramente en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que establece claramente que el sostenimiento del Estado es responsabilidad de todos y que por ello los ciudadanos deben pagar los tributos que la ley establezca a tales fines. En efecto el artículo en cuestión transcrito íntegramente dispone lo siguiente:

Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Como puede verse la norma citada es la base sobre la que se funda la obligación de los ciudadanos de pagar tributos para cumplir con su obligación de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas y la base donde reposa el derecho del Estado de exigir el pago de los mismos, así como su obligación de hacerlo.

Ahora bien, del otro lado de esta norma está el Derecho de Propiedad como Derecho Constitucional consagrado en el artículo 115 de la Carta Magna en la forma siguiente:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes. (Negritas nuestras)

Como puede verse el derecho al uso, goce, disfrute y disposición de los bienes que se posean es un Derecho Constitucional sujeto a protección constitucional y la tributación es solo una restricción a tal derecho, consagrada constitucionalmente como ya vimos, pero la tributación no puede servir de excusa para violentar dicho derecho en forma solapada como ha venido ocurriendo en nuestro país en los últimos años.

El mismo artículo 115 establece claramente en su última parte que están prohibidas las expropiaciones salvo por razones de interés social, en determinadas situaciones y previo pago de justa indemnización, de modo que está claro que la tributación no puede ser la vía para expropiar la propiedad sin cumplir con las exigencias que hace nuestra Constitución.

Por si hubiera alguna duda al respecto, tenemos la norma del artículo 116 del mismo texto constitucional artículo este que establece textualmente lo siguiente:

No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

Obviamente la tributación no es una excepción que permite esta norma, sino que todo lo contrario, el Sistema Tributario no puede ser confiscatorio, como bien lo dispone el artículo 316 ya transcrito, lo que no deja dudas de que cualquier violación de los límites que impone el Principio de la Capacidad Contributiva puede en algún momento conducirnos a una situación de confiscación de la propiedad de los contribuyentes, situación ésta que, en nuestro criterio, es el último grado de violación de la Capacidad Contributiva.

La capacidad contributiva, a su vez, se traba con la prohibición constitucional de confiscación, como corolario -en el campo tributario- del derecho fundamental a la propiedad y, en esa medida, límite al ejercicio de las potestades de exacción. Ciertamente es que el tributo puede ser exigido coactivamente por el Estado, pero -dado que la capacidad contributiva es única- el sistema globalmente considerado y, con mayor razón, los tributos que lo conforman deben procurar una justa incidencia en esa manifestación de riqueza, pero jamás propender a su minimización o aniquilación total.⁶

Siempre es objeto de debate en mis clases de postgrado el asunto como saber si un tributo excede la capacidad económica de un contribuyente y si dicha violación conlleva necesariamente que ese caso conduce necesariamente a una

⁶ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Caso Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio ya citada.

confiscación de su propiedad o si existe una zona neutra en la cual el contribuyente puede considerar violado su derecho a ser gravado solo hasta su capacidad contributiva, sin que el tributo en cuestión pueda considerarse como confiscatorio. La respuesta a este punto vendrá dada por la forma como interpretemos los conceptos jurídicos que involucra esta situación.

Si consideramos que al ser la obligación tributaria fruto de nuestra obligación de contribuir a sufragar los gastos públicos, de modo que cualquier tributo que se nos obligue a pagar deberá hacerlo solo en y hasta la medida de nuestra capacidad económica, pues cualquier suma del tributo que se trate, que paguemos por encima de nuestra legítima posibilidad económica, podrá considerarse confiscatoria por violar las normas jurídicas aplicables al caso.

Si interpretamos la situación en la forma clásica en la cual se ha hecho hasta ahora, de medir la confiscación con base en los montos pagados en comparación con la renta o los ingresos del contribuyente, tendríamos que concluir que solo habrá confiscación cuando el tributo en cuestión ponga en peligro la estabilidad patrimonial del contribuyente en cuestión, situación está bien difícil y controvertida de evaluar como hemos podido ver en las decisiones sobre medidas cautelares dictadas por los tribunales con competencia en lo contencioso tributario en Venezuela, de modo que concluiremos que tal situación será siempre objeto de un amplio debate en nuestro país.

No obstante, ello consideramos que un caso de confiscación tributaria, fácilmente identificable en Venezuela y el cual generará poca polémica es el de las retenciones del impuesto al valor agregado. Este sistema de retenciones pasa por desconocer las reglas que la Ley de Impuesto al Valor Agregado impone para la base imponible y la alícuota aplicables a dicho gravamen y ha creado un tributo aparte por el cual se aplica una alícuota de retención que oscila entre el setenta y cinco por ciento (75%) y el cien por ciento (100%) del débito tributario, desconociendo por completo la naturaleza de valor agregado que tiene el tributo, donde los débitos fiscales trasladados por los contribuyentes a sus clientes son restados de los créditos fiscales soportados por ellos al pagar las facturas a sus proveedores de bienes y servicios y de esa forma obtener la cuota tributaria que constituye el impuesto a pagar en cada periodo fiscal.

El sistema de retenciones del impuesto al valor agregado que existe en nuestro país, empeorado con el régimen de pago anticipado de dicho tributo, genera, en la mayoría de los casos, que el monto del impuesto a pagar de la forma establecida en la ley, sea inferior al tributo que le ha sido retenido al contribuyente durante el mismo periodo, teniendo entonces que tratar de obtener su recuperación, mediante un complicado procedimiento administrativo difícil de seguir y con un resultado incierto y muchas veces muy lento, que en la práctica determina que el contribuyente nunca puede recuperar lo pagado de más.

Evidentemente tal sistema constituye un ejemplo muy claro de un caso en el cual la violación del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela por parte de un tributo es más evidente de lo que usualmente puede

resultar. El impuesto al valor agregado, bajo el mecanismo de la retención tributaria, es un caso de confiscación de la propiedad de muchos contribuyentes a través de la tributación, como dicha norma dispone no debe hacerse.

Obviamente en tales casos resulta también burlado el dispositivo constitucional previsto en el artículo 115, ya transcrito, teniendo como resultado una violación del Derecho a la Propiedad de los contribuyentes, el cual se encuentra protegido en forma clara en nuestra Carta Magna, empezando por la necesidad de que el Sistema Tributario, evidentemente los tributos que el crea, tengan como Norte la Justicia y solo graven de acuerdo con la Capacidad Contributiva, de manera de evitar que a través de la tributación se confisque la propiedad de los contribuyentes.

Creemos que hemos podido explicar en forma concisa y clara las bases de lo que constituye el Principio de la Capacidad Contributiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de manera que se entienda en que consiste el mismo, que derechos protege y cuáles son los límites que impone, de forma que al explicar en qué consisten las patologías de nuestro Sistema Tributario, en relación con las abundantes violaciones del principio en cuestión, pueden ser percibidas con facilidad, sobre todos por aquellos que estudian el tema dando sus primeros pasos en el mundo del Derecho Tributario.

III. Patologías del Sistema Tributario Venezolano producto de la violación del principio de la capacidad contributiva

Lamentablemente en vez de resaltar aquellos casos particulares y poco comunes en los cuales la legislación tributaria venezolana ha desconocido la norma constitucional plasmada en el Artículo 316 y violado la Capacidad Contributiva de los contribuyentes, como sería lo ideal, nos toca, por el contrario, hacer una selección de algunos entre múltiples casos en los cuales se han creado tributos o reformado los ya existentes con normas que desconocen por completo el mandato constitucional señalado y se ha violado en forma flagrante el mencionado principio de Capacidad Contributiva. Los casos que hemos decidido estudiar en el presente artículo serán los siguientes:

- i. Modificación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- ii. Sistema de anticipo de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.
- iii. Ley de Impuesto al Patrimonio.

i. Modificación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

El primero tema que consideramos importante analizar con respecto a lo que hemos llamado las patologías del Sistema Tributario Venezolano por lo que respecta al Principio de la Capacidad Contributiva, es la modificación que se hizo

en el año 2015 al artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Hasta esa fecha la mencionada norma

Para nosotros la modificación hecha al artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el año 2015 constituye una flagrante violación de lo dispuesto en el ya citado artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. La norma modificada no tenía una redacción caprichosa, como bien explicaremos posteriormente, sino que estaba acorde con los postulados de gravamen sobre la capacidad contributiva, para lo cual el legislador había dispuesto reglas sobre disponibilidad de la renta, entendiéndose que solo la renta disponible, económica y jurídica es demostrativa de capacidad económica y por ende puede ser gravada.

El cambio hecho al artículo en cuestión constituye un cambio que distorsiona las reglas de la disponibilidad de los ingresos tributarios, que pretende gravar ingresos, aunque los contribuyentes no hayan tenido disponibilidad de la renta y por tanto real capacidad para el pago de los tributos correspondientes.

El artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015 no debería, salvo excepción justificada, imponer sus propias reglas de disponibilidad, sino reflejar los principios anteriormente mencionados y adaptados a la realidad fiscal de los contribuyentes. La última modificación hecha a la norma mencionada ha sido hecha en forma arbitraria y sin respetar las reglas que impone el Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva, con la finalidad de que las reglas que allí se desarrollan graven a los contribuyentes en el momento en el cual se manifiesta en forma real su capacidad contributiva.

Los ingresos se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de créditos y operaciones de descuento cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instalaciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas se considerarán disponibles en el momento en que son pagados.

Los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 son estos: las compañías anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares y las de hecho, los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y

conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalías y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la explotación de minerales de hidrocarburos o sus derivados, las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas.

Esta redacción es obviamente un intento por aplicar los criterios de gravabilidad que se utilizan en el impuesto al valor agregado, impuesto donde la emisión de la factura es la presunción más evidente de que se ha causado el hecho imponible (aunque no siempre ello sea cierto) y desconoce claramente que existe diferentes tipos de operaciones gravables y que la disponibilidad del ingreso no puede decretarse simplemente porque la operación se haya realizado.

La modificación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el año 2015 desconoce que cada operación tiene su propia naturaleza y esencia y que no se puede considerar que el criterio para que un ingreso se tenga por disponible pueda ser uniforme en todos los casos, sin que ello no constituya una clara violación del principio de la disponibilidad de la renta y por ende de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Una operación de compra venta de bienes muebles, caso quizás más común en el mundo comercial, no puede compararse con una operación de venta de bienes muebles hecha a pedido y con determinadas especificaciones o una prestación de servicios o una venta de inmuebles e incluso la actividad industrial previa a la venta de bienes muebles.

Cada una de esas operaciones tiene condiciones comerciales y jurídicas diferentes que condicionan el momento en el cual legalmente se entiende disponible el ingreso y por tanto necesario hacer el asiento contable respectivo y hacer surgir las consecuencias legales, en este caso tributarias, para el contribuyente de que se trate.

En la mayoría de las operaciones comerciales que conocemos, como por ejemplo en las ventas de bienes muebles, como las de alimentos, artículos de uso personal, vestidos, medicinas, al momento en el cual realiza la operación el pago debe ser registrado como ingreso para el contribuyente y el mismo deberá ser contabilizado como disponible en el ejercicio fiscal en el cual el mismo se ha realizado. Esta regla aplica incluso en el caso en el cual el vendedor haya dado al comprador un plazo para pagar la factura, lo que es común en este tipo de operaciones, aunque ya en nuestro país esa práctica haya desaparecido.

El registro contable de la operación en ese momento es cónsono también con la asociación de costos y gastos con ingresos, pues este tipo de operaciones comerciales son del conocimiento público, pues los documentos legales que las respaldan, tales como órdenes de compra, órdenes de despacho y facturas, por ejemplo, son emitidas en el momento en el cual se tranza la operación.

Tanto las normas legales que aplican a estas operaciones comerciales, así como las prácticas comerciales que las rigen determinan que las mismas, se

pueden considerar realizadas para este momento y por tanto el ingreso deber ser registrado, aunque el dinero no haya ingresado, nace sin embargo el derecho a crédito para el acreedor y la obligación de registrar el pasivo para el comprador.

Todas nuestras leyes de impuesto sobre la renta acordaron con estos principios básicos y por ello siempre se han considerado como disponibles los ingresos obtenidos como resultado de operaciones de compra venta de bienes muebles simples, en operaciones que no están sujetos a condiciones o términos o que no involucran la prestación de servicios adicionales.

Lo interesante es analizar los otros casos, aquellos que son más complejos o poseen una naturaleza diferente a la de las operaciones comerciales mencionadas y los cuales siempre tuvieron unas reglas de disponibilidad diferentes, más acordes con la verdadera capacidad económica de los contribuyentes derivada de dichas operaciones.

Para poder analizar esos casos y como la nueva redacción del artículo 5 los afecta, consideramos necesario revisar el concepto de disponibilidad de la renta y como éste se armoniza con los principios contables y con el Principio de la Capacidad Contributiva.

a. La Disponibilidad de la Renta como regla fundamental de la gravabilidad en el impuesto sobre la renta y respeto del Principio de la Capacidad Contributiva

Analizado en forma breve la relación que existe entre la regla de disponibilidad de la renta de la ley y los Postulados Básicos, veamos también como la ciencia jurídica entra en juego para darle base cierta a tales principios contables y además rige la aplicación de la norma jurídica, al definir que debe entenderse por devengo desde el punto de vista de la capacidad económica o contributiva del contribuyente y de la naturaleza jurídica de las operaciones comerciales gravadas.

Los comerciantes hacen el registro contable de sus operaciones comerciales tomando en cuenta los principios contables que rigen su actividad, especialmente aquellas que les indican cuando y como estas deben hacerse, para lo cual es fundamental la determinación de la naturaleza económica y jurídica de la operación involucrada, pero es la naturaleza de la operación y sus consecuencias legales, las que constituyen las bases de dichos registros. Algunas veces la devengación contable de una operación comercial dependen las consecuencias jurídicas que se desprenden de la misma.

Obviamente, cuando el legislador tributario crea las reglas de la disponibilidad tributaria de la renta puede establecer excepciones a lo que mandan dichos principios, cuando considera que hay una razón económica o de aplicación de los principios que rigen al tributo que así lo disponga, pero dicha excepción tiene que ser eso, algo que se aparte de las reglas generales y siempre basado en una razón contundente que haga necesaria dicha excepción.

Entender entonces que lo que grava la Ley de Impuesto sobre la Renta es el enriquecimiento neto disponible, significa que los ingresos que serán utilizados en el ejercicio de determinación de dicha renta deben ser aquellos que para el cierre del ejercicio fiscal de los contribuyentes se consideren disponibles. Ello nos obliga a un análisis de dicho concepto para poder entender cuándo se puede estar frente a un ingreso que cumpla con dicha característica y pueda por tanto considerarse gravable.

La caracterización de disponible de un ingreso, como ya hemos anticipado, no dependerá solo de que así lo disponga la ley, sino también de que el mismo determine un enriquecimiento para el contribuyente que exprese su verdadera su capacidad contributiva. En verdad debe ser todo lo contrario, el legislador solo puede considerar como disponibles y por ende gravables, los ingresos que generan en el contribuyente una capacidad económica real y por ende constituyen el hecho imponible del impuesto.

Hasta la vigencia de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014⁷ el artículo 5 se establecía cuatro (4) momentos en los cuales un ingreso se tenía como disponible. Estos momentos eran los siguientes:

- 1) Cuando se realiza la operación. Esta era la regla que aplicaba para todos los casos en los cuales no se les aplicaba una regla diferente y que el artículo no especificaba expresamente. La mayor parte de las operaciones comerciales entraban dentro de esta norma y eran gravadas por el principio contable de la causación.
- 2) Sobre la base del devengo, en aquellos casos en que así se ha convenido en un contrato. Esta regla se aplica principalmente en caso de operaciones de créditos otorgados por banco, compañías de seguros u otros sujetos descritos en la norma, así como en los casos de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles. En tales casos la renta no se grava ni cuando se realiza la operación, ni cuando se cobra el ingreso, sino cuando éste es exigible, de acuerdo con lo establecido en el contrato respectivo, lo cual usualmente ocurre en un momento intermedio entre los mencionados.
- 3) Cuando el ingreso es percibido o pagado. Caso en el cual la disponibilidad del ingreso no depende del momento de la realización de la operación o de que la misma se considere devengada, sino cuando esta es pagada, lo que puede ocurrir antes o después de la realización de la operación o el devengo del mismo.

⁷ Reformada por Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial Extraordinario 6.210, del 30 de diciembre de 2015.

En este caso es importante analizar, y así lo haremos más adelante, el caso del abono en cuenta, el cual por disposición legislativa se considera como pago salvo prueba en contrario.

- 4) En las operaciones de cesiones de créditos o descuento, que sean recuperables en varias anualidades, en cuyo caso el ingreso se considera disponible para el cesionario o beneficiario proporcionalmente según lo que corresponda.

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece algunos otros casos excepcionales en lo referente a la disponibilidad de la renta, como -por ejemplo- en el caso de las empresas constructoras de bienes inmuebles, o las reglas sobre los activos y pasivos en moneda extranjera regulados en el artículo 186, pero como nuestro análisis se centra en el caso especial del artículo 5 de la ley, pues no entraremos en el estudio de los dos casos descritos o de cualesquiera otros casos particulares.

Los supuestos que cubría el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta hasta la reforma del año 2014, como los momentos en los cuales el ingreso debía considerarse disponible a los fines de su gravabilidad, estaban basados en el hecho de que el artículo 1ro de la ley dispone, como base imponible del impuesto en cuestión, los ingresos anuales, netos y **disponibles**, de modo que una de las condiciones “*Sine qua non*” para considerar como gravable un ingreso es que el mismo pueda ser considerado disponible jurídica y económicamente.

La disponibilidad del ingreso es lo que determina que la capacidad contributiva del contribuyente esté siendo tomada en cuenta, pues solo así constituirá una verdadera manifestación de riqueza y por ende sobre la base de la misma pueda ser gravado. Como ya dijimos, la disponibilidad constituye esa característica esencial, que determina la gravabilidad de un ingreso. En estos casos el legislador trató siempre, en la medida que ello era posible, respetar el principio de la asociación de costos y gastos con los ingresos de manera que tanto el pagador como el beneficiario del pago reflejaran los efectos económicos de dicha operación al mismo momento.

Modificar la ley para que la disponibilidad de un ingreso ocurra cuando el legislador caprichosamente así lo decide, sin tomar en cuenta la naturaleza del negocio o de la operación comercial que le da origen, constituye una clara violación del Principio de Capacidad Contributiva constitucional y lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta que dispone que el ingreso gravable es aquel que es disponible, pues solo ese ingreso revela la capacidad económica del contribuyente.

Ocurre muchas veces y así lo hemos visto a lo largo de nuestra carrera como abogado y profesor universitario, que la reforma parcial de una ley o cualquier otro instrumento normativo se hace eliminando artículos o modificando su redacción, sin tomar en cuenta que existen otras normas en el texto normativo que tienen relación con la norma eliminada o modificada, por lo que, o bien esas

normas se eliminan o modifican también o no se hace cambio alguno, pues de lo contrario, como sucede frecuentemente, el legislador olvida que el ordenamiento jurídico es un sistema de elementos integrados.

En el caso concreto del artículo 5 de la ley, su redacción tiene que ser cónsona con la realidad económica y la capacidad contributiva del contribuyente, al gravar ingresos que cumplan con la característica de ser disponibles. De lo contrario, se viola la regla creada en el artículo 1 al disponer que los ingresos a ser gravados deben ser, además de anuales y netos, disponibles, no por capricho de la ley, sino porque así lo determina la naturaleza jurídica de los mismos, porque solo esos ingresos son una clara demostración de capacidad económica o disponible de los contribuyentes.

Debemos entonces adentrarnos en el concepto de disponibilidad del ingreso como condición indispensable para la gravabilidad del mismo y para ello se hace necesario revisar la doctrina que a lo largo de muchos años se ha desarrollado sobre dicho concepto, de modo de tratar de armonizar esas ideas, para luego llegar a una definición propia sobre la disponibilidad del ingreso que nos permita demostrar como la última reforma del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta ocurrida en el año 2015, se ha violentado dicho concepto, al pretender imponer un mecanismo más parecido al del impuesto al valor agregado y el mecanismo de adelanto de dicho tributo ha terminado de desnaturalizar en forma grotesca.

Como ya hemos señalado, el artículo en cuestión siempre ha distinguido entre renta pagada, devengada o realizada y causada. Para entender que significa cada una, nada mejor que acudir a la doctrina y revisar lo que han dicho sobre el particular aquellos que nos ha antecedido en el estudio de estos temas y que lo han hecho en forma brillante y por ello son referencia para quienes hemos de transitar por el estudio de los mismos. Así tenemos que Fonrouge⁸ al analizar este tema ha dicho lo siguiente:

(..) **Ganancia devengada** es aquella que ha sido ganada, es el ingreso que podríamos llamar “latente”, por estar en potencia; **ganancia percibida** es, en cambio, no solo la cobrada o recibida materialmente, en dinero o en especie, sino también la que ha entrado en la “disponibilidad” del contribuyente, lo cual ocurre cuando ha sido reinvertida, acumulada, capitalizada, acreditada en cuenta, puesta en reserva, en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera que sea su denominación, o cuando se ha dispuesto de ella en otra forma en beneficio del contribuyente o conforme a sus indicaciones” (...)

En la definición que nos da Fonrouge no hay distinción entre ingreso realizado o devengado, pues, así como se hace en la contabilidad, se entiende que

⁸ Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

son lo mismo. Es el ingreso que deviene de una operación que ha se ha realizado y donde ha nacido el derecho a crédito por parte del sujeto a quien corresponde registrar el mismo, mientras que el ingreso o la ganancia percibida es aquella que proviene de una operación en la cual el crédito a favor del beneficiario de la misma ha recibido ya el pago del dinero que se le adeudaba y tiene plena disponibilidad del mismo. Es lo que en nuestra legislación se conoce como ingreso pagado.

El caso del ingreso producto de las cesiones de crédito que prevé nuestra legislación, es un caso especial de ingreso devengado, pero en el cual el devengo queda supeditado a que el crédito que de él deriva sea exigible por hacerse exigible en una fecha determinada, de modo que, de ahora en adelante, nos referiremos al ingreso solo como percibido o devengado, a fines de nuestro análisis.

b. La disponibilidad de la renta en nuestra legislación de impuesto sobre la renta a través del tiempo

En la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 la redacción del artículo 5 fue la siguiente:

Artículo 5. Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagado. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo pruebe en contrario.

Parágrafo Único: Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros y otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b), c), d) y e) del artículo 7º de esta ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

La redacción de esta norma se mantuvo casi idéntica durante muchos años previos a esta reforma y permaneció sin cambios, al igual que sucedió posteriormente en las reformas de 2001, 2007 y 2014. Durante las mismas siempre se respetó la naturaleza diversa de los ingresos de los contribuyentes, lo que hace que no todos puedan ser considerados disponibles y por ende gravables durante los mismos momentos, ni de acuerdo con las reglas que dan fundamento a la

contabilidad de los comerciantes, así como tampoco de acuerdo con el concepto económico y legal de la disponibilidad de la renta, como condición *sine qua non* para que la renta se considere gravable.

Tenemos entonces que hasta la última reforma de la ley las reglas sobre la disponibilidad de la renta eran las siguientes:

- **En base a lo pagado los ingresos provenientes de las siguientes actividades**

Los provenientes de la cesión del uso o goce de bienes muebles e inmuebles, tales como las regalías por el uso de marcas o patentes de los primeros o los arrendamientos de los segundos. La razón de que la disponibilidad en estos casos se base en el pago de las operaciones, es porque se trata de contratos de tracto sucesivo que se van perfeccionando con el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las partes y en los mismos el pago del canon o de la regalía por parte del cesionario es lo que va perfeccionando el convenio en el tiempo, de modo que solo cuando el contribuyente recibe dicho pago puede el ingreso considerarse disponible.

Agregamos nosotros que, además, en tales contratos el proceso para la recuperación del crédito, representado por la falta de pago oportuno, la obligación no es fácil de concretar y los mecanismos coercitivos que pueden utilizar los contribuyentes para obtener el pago de los mismos pueden tomar mucho tiempo para su concreción efectiva. Como resultado de ello, la real capacidad contributiva del contribuyente solo se manifiesta en el momento en el cual el contribuyente recibe el pago de parte de su deudor.

Los dividendos por la propiedad de acciones de empresas mercantiles. El dividendo es un ingreso que se recibe sobre la base de las ganancias de la empresa en la cual se es accionista, pero dicho dividendo usualmente no se decreta sobre la totalidad de las utilidades de la sociedad. Además, se reparten siempre y cuando en la Asamblea de Accionistas se decreten y se autorice su pago, este último paso queda sujeto a la ejecución por parte de los administradores, de modo que no hay otra forma de que puedan considerarse disponibles a fines del impuesto sobre la renta si no es al momento en el cual efectivamente se pagan. Es muy común el caso de decretos de dividendos decretados por empresas que no se pagan por falta de recursos disponibles en caja para ello, aunque las ganancias sobre los cuales se decretaron sean reales.

Los honorarios profesionales no mercantiles. Se trata de ingresos que reciben profesionales en el ejercicio de profesiones liberales no mercantiles por asesoría y prestación de diversos servicios dependiendo de la naturaleza de cada profesión y que se cobran o bien en forma mensual o en varias partes o en una sola factura, dependiendo de lo convenido con el beneficiario de los mismos, así como del tipo de relación que se tenga con este, si es una relación de asesoría o servicio permanente que se va perfeccionando con el tiempo o algo que se refiere a un solo proyecto o caso. Los honorarios profesionales son usualmente cobrados

a través de la emisión de una factura que se emite en el momento convenido previamente y cuya falta de pago obliga al profesional a intentar arduas gestiones de cobro y en el caso de tener que ocurrir a la vía judicial a intentar procedimientos complejos y cuya concreción puede tomar mucho tiempo, sin que existan medidas judiciales coercitivas rápidas y efectivas o procedimientos judiciales breves para obtener dicho cobro.

Por ello, considerar como disponibles los Honorarios Profesionales solo por la ejecución del servicio o la emisión de la factura, es gravar los mismos antes de que efectivamente pasen a convertirse en una clara manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente beneficiario de los mismos y esa es la razón por la cual, en nuestro criterio, se consideraron, hasta la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014, como gravables en el momento en el cual los mismos fueran pagados. Criterio este que, como ya sabemos, fue cambiado en la última reforma de la ley.

Los derivados del trabajo bajo relación de dependencia, tales como sueldos y salarios. Creo que, en este caso, la disponibilidad sobre la base de lo pagado es todavía más evidente que en caso de los honorarios profesionales, pero no muy alejado de estos, que la verdadera disponibilidad solo puede manifestarse cuando el ingreso es efectivamente recibido mediante el pago. Sería una violación muy clara del Principio de la Capacidad Contributiva que se pretendiera gravar tales ingresos cuando no han sido pagados, solo porque la labor se ha ejecutado o el momento para el pago de los mismos se haya cumplido. Sin embargo, no es un caso en el cual valga la pena entrar en un análisis más profundo, visto que este tipo de ingresos siguen siendo gravados sobre la base de lo pagado de acuerdo con la última reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de modo que no forman parte de los casos sobre los cuales estamos basando nuestro análisis.

Enajenación de bienes inmuebles. En el caso de la enajenación de este tipo de bienes, hay mucha tela que cortar, pues en nuestro país la venta de este tipo de bienes está sometido a una serie de procedimientos sacramentales que son los que dan prueba y garantía de que la venta se haya hecho y ellos normalmente van aparejados con el pago del bien de que se trate. Es verdad que también estas ventas han dado lugar a muchos abusos y evasiones fiscales, pero no había necesidad de cambiar la norma para remediar los abusos, sino indagar un poco más en el proceso completo de las mismas para evitar los mismos. Vamos a explicar las aseveraciones que hemos hecho, para poder ahondar en los puntos de vista expresados en este párrafo.

En cuanto a la naturaleza de las operaciones de enajenación de bienes inmuebles, debemos recordar que la prueba de la venta está en el contrato que contiene la misma, el cual debe ser formalizado por escrito y debe contener toda la información que la ley exige y que además se haya cumplido con el procedimiento de registro, en el cual se hayan presentado todas las solvencias y otros documentos exigidos por la oficina de registro subalterno competente para ello, de manera que la venta no puede realmente tenerse por efectuada hasta que el documento no se firma y el comprador recibe en posesión el inmueble y el vendedor el dinero, a pesar de la naturaleza consensual de la misma.

De hecho, en las operaciones de venta de inmuebles que no son de contado, sino donde el comprador se compromete a hacer varios pagos hasta completar la suma adeudada, no se considera la obligación cumplida hasta que todos los pagos no se han efectuado. Por esta razón, nuestro legislador del impuesto sobre la renta siempre consideró que en tales operaciones solo se podía gravar la venta en la oportunidad en que tales pagos se iban haciendo y por el monto de los mismos.

Lamentablemente este justo sistema de gravamen de las operaciones de venta de inmuebles dio lugar que muchos utilizaran la previsión legislativa para hacer operaciones ficticias de venta de los mismos con un alto precio y luego una rápida venta de contado, dejando la ganancia de la operación en la venta a crédito, lo que suponía un diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta sobre la ganancia. Obviamente, en un país marcado por altos índices inflacionarios desde hace más o menos 25 años, esta metodología constituía una forma de elusión o evasión de las obligaciones fiscales del primer vendedor, pero que en nuestro criterio era claramente un caso de abuso de las formas jurídicas que daba lugar a una interpretación del fondo sobre la forma, que podía le daba fundamento a la Administración Tributaria para que se exigiera el pago inmediato del impuesto sobre la ganancia obtenida.

Exigir el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a la ganancia obtenida por el primer vendedor, era una potestad que en tales casos tenía la Administración Tributaria pues, además de que tales operaciones, eran fácilmente “*rastreables*” y la Administración Tributaria, ella podía hacer uso de las normas legales que le permitían desconocer las mismas y por tanto, como ya hemos dicho, gravarlas en el momento en el cual se concretaba el registro de la venta y el pago de la misma, sin tener que cambiar la disponibilidad de las mismas en la forma como estaba prevista, que es efectivamente lo que se hizo en la reforma del 2015, contrariando principios contables y gravando la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Nuestro comentario tiene perfecta cabida en estos tiempos, pues visto que es legalmente factible hacer esas operaciones de venta utilizando las divisas como medio de pago o por lo menos como moneda de cuenta, el pago en cuotas y por plazos mayores a un año de bienes inmuebles vuelve a ser una posibilidad, sin que su único objetivo sea servir como mecanismo para evadir impuestos.

Si la venta se hace a un precio justo y consonó con el mercado y no hay una venta ulterior e inmediata, es claro que la misma tiene sustrato económico real y que el ingreso debería ser gravable solo cuando el vendedor recibe el pago de la cuota correspondiente, pues el saldo restante por cobrar del precio pactado por el inmueble estará registrado en la contabilidad en divisas, de manera que se verá ajustado cada vez que se deba actualizar la deuda de acuerdo con la tasa de cambio oficial vigente para la moneda de que se trate, de acuerdo con lo que establezca la legislación vigente al respecto

Ganancias fortuitas. Al igual que con el caso de los salarios, el nuevo artículo 5 de la ley mantuvo el gravamen a este tipo de ingresos sobre la base de lo pagado, como había venido haciéndose hasta ahora. Es obvio que en este tipo de ingresos no puede haber otra regla, pues el beneficiario del premio solo podrá considerar disponible el mismo, cuando el pagador valide que efectivamente es el ganador y pague el premio correspondiente.

- **Sobre la base de lo devengado o de lo que proporcionalmente corresponda**

Préstamos otorgados por bancos, empresas de seguros y otras instituciones de crédito y por personas jurídicas identificadas en los literales b), c), d) y e) del artículo 5 de la ley. En tales casos los ingresos por intereses que se originaban por dichas operaciones se consideraban disponibles sobre la base del devengado, es decir cuando los mismo eran exigibles en la fecha en que se había acordado en el contrato suscritos por las partes que se cargarían en la cuenta del prestatario. Usualmente, en ese tipo de operaciones el cobro de los intereses se hacía con cargo a la cuenta bancaria del prestatario, cuando el mismo era otorgado por una institución financiera o el pago del préstamo estaba garantizado por instrumentos de crédito que podían ser cobrados judicialmente mediante procedimientos judiciales breves y con garantías procesales para los prestamistas. Por ello en esos casos, el simple devengo del interés daba lugar a que se pudiera considerar como disponible a fines del impuesto sobre la renta.

Estos ingresos continúan hoy en día siendo gravados bajo el mismo criterio que se ha venido haciendo en las leyes anteriores, de manera que tampoco es de los casos que en nuestro criterio han sido violentados por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015.

Cesiones de crédito u operaciones de descuento. En el primer caso se trata de acreedores que ceden a un tercero instrumentos de crédito que incorporan el derecho de crédito o reflejan la deuda que un prestatario ha contraído con ello y que será pagada en varias anualidades. En tales casos, se vende el total de la deuda, incluyendo capital e intereses, debido a lo cual el comprador solo podrá ser gravado por la ganancia de capital que obtenga por el descuento recibido, lo cual hará proporcionalmente en varios ejercicios fiscales, por la parte que corresponda en cada uno, independientemente de que haya cobrado o no dicha deuda. Este criterio tampoco ha sido cambiado en la última reforma de ley de modo que no genera ninguno de los problemas que comentaremos con respecto a otros ingresos ya mencionados y cuyo criterio de disponibilidad ha sido dramáticamente modificado.

- **Sobre la base del devengo o desde que la operación se realizó**

Hasta la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014, con base a este criterio se gravaban todas las operaciones jurídicas que no estuvieran específicamente gravadas de otra forma, de acuerdo con lo que establece el artículo 5 de la ley

objeto de nuestro análisis. Este el caso de la mayor parte de las operaciones del comercio, como lo son la compraventa de bienes muebles constituidas por mercaderías o activos.

En estos casos el ingreso se considera jurídica y contablemente disponible en el momento en el cual se verifica la operación, lo que queda demostrado con cualquier documento contable tipo notas de despacho o de entrega, así con la emisión de la factura, independientemente de que se haya hecho el pago por las mercaderías correspondientes. Durante muchos años era práctica común que este tipo de operaciones se hiciera con créditos a 30, 45 o 60 días, dentro del ejercicio fiscal del vendedor, pero hoy en día éstas operaciones se pagan de contado previa la entrega de la mercancía, de modo que efectivamente la disponibilidad se da en el mismo momento en el cual se verifica la operación.

Ahora bien, las reglas expuestas en este capítulo de nuestro trabajo han sido cambiadas con la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta en 2015, de modo que nos toca ahora analizar los cambios hechos y resaltar como los mismos han violado los PCGA en materia de disponibilidad económica y desvirtuado la naturaleza de la disponibilidad de ciertos ingresos, pretendiendo gravarlos aún antes de que ello manifieste la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

c. La reforma de 2015 de la legislación del impuesto sobre la renta y el desconocimiento del principio de la disponibilidad de la renta y por ende de la Capacidad Contributiva

Queremos dejar claro que no consideramos el Derecho, y muchísimo menos el Derecho Tributario, como una ciencia cuyo estudio debe basarse en el seguimiento de concepciones inamovibles acerca de los principios que forman el fundamento del mismo. Creemos que esos principios son la base fundamental del Derecho y forman parte de sus instituciones más básicas, pero precisamente por eso tienen la capacidad de adaptarse a los cambios culturales (concebido este término en un sentido amplio que abarca también la forma como concebimos y entendemos la economía hoy en día) que la humanidad va sufriendo con el devenir de los tiempos, de modo que si hace 100 años la realidad cultural y económica obligaba a que las definiciones que sobre los mismos se tenía, se fundamentaran en una línea de pensamiento jurídico determinado, ello no implica que la misma deba permanecer inalterable en los años por venir.

Por el contrario, el Derecho como ciencia basada en la idea de Justicia y en la necesidad de mantener el equilibrio en las relaciones entre los seres humanos y entre estos y el Estado, se renueva constantemente y busca que los principios que lo orientan puedan seguir rigiendo, pero comprendiendo las realidades que lo rodean y que forman parte del día a día de estas relaciones entre los seres humanos entre sí y con el Estado.

Pensamos en que no ha habido mejor momento en la historia de la Humanidad para explicar estas ideas que el momento que vivimos en la actualidad, donde la generación que representamos ha visto los mayores cambios que ha experimentado el hombre desde que anda por estos predios.

Por ello, aunque consideramos que en lo fundamental el Principio de la Capacidad Contributiva no ha cambiado -es decir, es la manifestación de riqueza que busca el tributo y además es el límite cuantitativo que debe respetar una sana política fiscal- consideramos que las ideas tradicionales que sobre el mismo se tienen pueden ser perfectamente adaptadas u orientadas para ser aplicadas a los nuevos fenómenos de la tributación, especialmente a los regímenes simplificados de tributación, tan en boga hoy en día en Europa y América Latina.

Si el Principio de Capacidad Contributiva -entendido como la medida de gravar a los contribuyentes en forma justa para que contribuyan con los gastos públicos de acuerdo con sus posibilidades económicas- es la forma como se materializa el Principio de Igualdad Tributaria, entonces debemos aceptar que la tarea en este campo es complicada, si aceptamos que los tributos que conocemos y que en una clasificación clásica dividimos en impuestos, tasas y contribuciones, son de naturaleza diferente y por tanto no siempre, para que en su concepción puede respetarse el mencionado principio, podemos atender a las mismas técnicas o reglas legislativas o económicas.

Para que el tributo sea justo, es imprescindible que el contribuyente tenga, a juicio del legislador, la capacidad económica suficiente para contribuir, ello como punto de partida. Es cierto que la determinación de esa capacidad económica es ni más ni menos que un acto discrecional pero racional, que a lo largo de los tiempos ha estado basado de diversos parámetros algunos más arbitrarios que otros, pero que en la tributación moderna ha tratado de estar cada vez más, basado en elementos objetivos más que en meros caprichos del legislador. Su campo de aplicación natural está limitado, por razones obvias, a los impuestos y las tasas. En base a esos criterios objetivos (o que tratan de serlo) no pueden escogerse como hechos o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. En este punto entra especialmente lo relativo a la disponibilidad de la renta, para el caso del impuesto sobre la renta objeto de nuestro estudio, de manera que la discreción no puede llegar al punto en el cual el legislador decida cuando se considera que se ha verificado el hecho imponible en momentos en los cuales ello no ha ocurrido. Ahora bien, vamos a analizar con base en tales principios, así como en el Principio de la Capacidad Contributiva, si la redacción del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta está ajustada a los mismos, o si, por el contrario, como nosotros afirmamos, se ha redactado la norma con un mero interés recaudatorio y sin tomar en cuenta ni el referido principio constitucional, ni los PCGA aplicables.

La norma en cuestión, que ya hemos transcrito anteriormente en el presente trabajo, pero que es necesario volver a leer a fines del desarrollo de este punto, establece textualmente lo siguiente:

Los ingresos se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de créditos y operaciones de descuento cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instalaciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas se considerarán disponibles en el momento en que son pagados.

A diferencia de lo que había sido la redacción de este artículo en varias de las leyes que le precedieron, la regla de la disponibilidad de los ingresos para todas las operaciones no mencionadas en la norma, que estuvieran gravadas en base a lo pagado, lo devengado o lo correspondiente al ejercicio fiscal, ahora la regla general y básica es que todo se gravará al momento que se realice la operación. La norma establece con claridad las excepciones a esta regla general, que están constituidas por los siguientes ingresos:

- **Con base en lo pagado**, solo los sueldos y salarios y las ganancias fortuitas.
- **Con base en lo que corresponda al año**, solo las cesiones de crédito y operaciones de descuento.
- **Con base a lo devengado**, los créditos concedidos por bancos e instituciones financieras u otras personas jurídicas y los arrendamientos o subarrendamientos de bienes muebles e inmuebles.

Con la nueva redacción del artículo 5 de la ley a partir del 2015⁹ se comenzaron a gravar desde el momento de la realización de las operaciones; los honorarios profesionales no mercantiles, las cesiones del uso o goce de bienes muebles y sus regalías, los dividendos y las ventas de bienes inmuebles. Tal cambio en las reglas de disponibilidad vigentes hasta ese momento es una clara violación del Principio de la Capacidad Contributiva, pues pretende que los contribuyentes que reciben ese tipo de ingresos declaren y paguen el impuesto sobre la renta por los mismos, por el solo hecho de que se hayan realizado las operaciones que los sustentan.

⁹ La ley entró en vigor el día 31 de diciembre de 2015, según ella misma establece en su artículo 198, de modo que, en el caso de los contribuyentes con ejercicio coincidente con el año civil, la ley ya estaba vigente para el primero de enero de 2016.

Como ya esbozamos en el punto anterior de esta ponencia, la disponibilidad de los ingresos como elemento para definir el momento en el cual los mismos son gravables a fines del impuesto sobre la renta, tiene que tomar en cuenta diversas características de los mismos, sin lo cual no alcanza el objetivo de que el gravamen se aplique sobre la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Veamos cada uno de los ingresos mencionados anteriormente, que de acuerdo con la redacción actual del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta ahora son gravables sobre la base del momento en el cual se realice la operación y comparemos que dicen los PCGA en cada caso y la incidencia que ello tiene en el Principio de la Capacidad Contributiva.

- **Cesiones del uso o goce de bienes muebles. Pagos por regalías.** Se trata usualmente de la cesión del uso o goce de marcas, denominaciones comerciales o patentes, así como también la cesión de derechos de proyección o exhibición de películas o programas de televisión. En tales casos el cesionario firma un contrato con el cedente para poder utilizar las mismas en el país a cambio de una regalía. Este tipo de negocios jurídicos había sido gravado hasta 2015 con base a lo pagado, pues se trata de operaciones que se prolongan en el tiempo, que muchas veces se pagan sobre la base de anualidades, sobre porcentajes de los ingresos que se obtengan por su uso, debido a lo cual resulta contrario a los PCGA que dichos ingresos se consideren causados al momento de la realización de lo que presumimos es el contrato, pues la ley nada dice al respecto.
- **Honorarios profesionales no mercantiles.** Como es bien sabido son los ingresos por excelencia de los profesionales de diferentes áreas del conocimiento y que se dedican a desarrollar sus conocimientos en las áreas de su profesión, tales como abogados, contadores públicos, ingenieros, arquitectos, médicos, etc., pagados por servicios prestados en relaciones de tracto suceso, es decir constantes en el tiempo y en los cuales el servicio se materializa mucho antes que la emisión de la factura o facturas correspondientes y el pago a veces puede hacerse por etapas y en el caso que los mismos no sean pagados en el plazo o plazos convenidos, la vía judicial para su recuperación es larga en el tiempo y complicada.
- **Los Dividendos.** A partir de la entrada en vigor de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015 los dividendos serán gravados sobre la base del momento en el cual se dé la operación que lo produce. Obviamente la pregunta es cual es el momento en el cual se produce la operación que produce los dividendos; ¿La obtención de la ganancia por parte de la empresa? ¿La asamblea de accionistas en la cual se aprueban los Estados Financieros? ¿El decreto de dividendos por parte de los accionistas? ¿La orden de pago de los mismos por parte de los administradores? En el caso de los dividendos hay varios momentos que pueden ser tomados en cuenta, lo que nos lleva a encontrarnos con el peor enemigo de la seguridad jurídica, la discreción en la interpretación o aplicación de la ley.

Con fundamento en la nueva redacción, la Administración Tributaria puede considerar como que la operación se ha realizado en el momento que crea conveniente.

Los dividendos son quizás el caso más complejo de todos los que estaremos analizando por la cantidad de momentos que componen su decreto y pago efectivo, de modo que solo el pago efectivo de los mismos puede dar al hecho imponible, dado que es allí cuando están verdaderamente disponibles para el accionista y se conoce con exactitud el monto de los mismos.

- **La venta de bienes inmuebles.** Como ya adelantamos en otro de los puntos del presente análisis, considerar como disponibles los ingresos por venta de inmuebles desde el momento en el cual se da la operación que les da origen, es un error que, como explicaremos más adelante, atenta contra los PCGA y contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues, amén de que introduce también un factor de discrecionalidad en la fijación de dicho momento por parte de la Administración Tributaria, es muy probable que se considere como dicho momento, etapas previas a la concreción efectiva del negocio jurídico, para considerar la renta como disponible.

Una venta de un inmueble puede empezar con la firma del compromiso de compra venta en el cual el comprador entrega unas arras al vendedor como compromiso de que la compra se hará y se concede un tiempo para que ambas partes puedan obtener todos los documentos que necesitan para protocolizar la venta ante el registro subalterno. También puede ser que en ese mismo documento el vendedor le conceda un plazo al comprador para hacer varios pagos por el monto total de inmueble con el compromiso de que previó al último pago o juntamente con éste se protocolice ante el registro el documento de compra venta, única prueba que el derecho venezolano acepta como prueba de la propiedad de un inmueble¹⁰ de acuerdo con lo establecido en los artículos 1.921 y 1.924 del Código Civil Venezolano.

¹⁰ **Artículo 1.920** del Código Civil Venezolano. Además de los actos que por disposiciones especiales están sometidos a la formalidad del registro, deben registrarse: 1º.- Todo acto entre vivos, sea a título gratuito, sea a título oneroso, traslativo de propiedad de inmuebles, o de otros bienes o derechos susceptibles de hipoteca. **Artículo 1.924** del Código Civil Venezolano. Los documentos, actos y sentencias que la Ley sujeta ya las formalidades del registro y que no hayan sido anteriormente registrados, no tienen ningún efecto contra terceros, que, por cualquier título, hayan adquirido y conservado legalmente derechos sobre el inmueble.

Cuando la Ley exige un título registrado para hacer valer un derecho, no puede suplirse aquél con otra clase de prueba, salvo disposiciones especiales.

De modo que tenemos que estos ingresos son considerados como disponibles a fines del impuesto sobre la renta en el momento en el cual se realice la operación que los producen, momento éste que en las operaciones que dan lugar a los ingresos descritos es bien complejo como hemos visto y no siempre constituyen un momento cierto de capacidad contributiva para los sujetos beneficiarios de dichos pagos.

ii. Sistema de anticipo de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado

En el año 2018, para ser más precisos el 21 de agosto, se publicó la Gaceta Oficial Extraordinaria 6.396 que contenía el Decreto Constituyente que creaba el régimen temporal de anticipo de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos calificados como especiales y que se dedicaran a actividades económicas distintas de la explotación de minas, hidrocarburos y actividades conexas y no sean perceptores de regalías por tales actividades.

Aunque es obvio que se trata de una figura jurídica inconstitucional por innumerables razones ya conocidas por todos, en la vida real de los contribuyentes se aplica todos los días, se pagan ambos impuestos con base a sus disposiciones y por tanto es inútil y necio negar su existencia y rigor, de modo que consideramos importante analizar sus consecuencias desde el punto de vista del Principio de la Capacidad Contributiva, visto que ese es el tema central del presente trabajo.

Se trata de un solo instrumento normativo (algún nombre hay que darle) que rige para dos tributos diferentes y aunque sería lo ideal poder hacer un análisis de su contenido separando las disposiciones referidas al impuesto sobre la renta de las del impuesto al valor agregado, resulta complicado e inútil hacerlo, pues casi todas sus normas van referidas a los dos tributos casi que indistintamente, de modo que no nos queda otra que hacer una descripción general y breve de cuál es el propósito del mismo y revisar sus regulaciones de base y haciendo algún señalamiento particular para cada uno de los impuestos involucrados, cuando ello sea posible.

Obviamente que lo primero que nos salta a la vista es que un régimen que trata por igual a dos tributos de naturaleza absolutamente opuesta como lo son el impuesto al valor agregado e el impuesto sobre la renta, pues necesariamente debe estar violando el Principio de la Capacidad Contributiva, sin que ni siquiera hayamos leído la primera línea del texto normativo de que se trata. Veamos entonces cuales son los lineamientos generales del mismo.

a. Lineamientos Generales del sistema de anticipo de impuestos

El llamado Efecto Olivera Tanzi es el resultado de lo que sucede en economías con altas tasas de inflación, como las que existían en Venezuela durante el año 2018, cuando el Estado se da cuenta de que lo que recauda por impuestos ha perdido su valor adquisitivo, por el efecto de la inflación durante el periodo impositivo de que se trate. Por ello, el Estado, generador de dicha

situación inflacionaria, decide proteger de la misma lo mejor posible, creando sistemas tributarios que obligan a los contribuyentes a pagar los impuestos mucho antes de que se cumplan los ejercicios o periodos fiscales creados por las leyes tributarias a tales fines.

Esa es la razón de la existencia de esta anomalía tributaria, un régimen de anticipo de impuesto semanal (ahora devenido en quincenal) que convive con sistemas de retenciones impositivas, que violan sin ningún pudor el Principio Constitucional de la Capacidad Contributiva y que sigue vigente aun, sin que podamos hacer nada diferente a escribir sobre ello y dejar evidencia de lo que ha ocurrido con su creación, con la esperanza de que en un futuro haya cambios en el Sistema Tributario Venezolano y las violaciones constitucionales que su creación ha supuesto no vuelvan a repetirse.

Se ha pretendido como una sola norma regular dos tributos en sus aspectos sustantivos. El Ejecutivo Nacional ha podido sancionar dos decretos, uno para cada tributo. El hecho además de que lo haga la Asamblea Nacional Constituyente nos confirma que lo que realmente se está haciendo es crear dos nuevos tributos basados en el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta, cuyas leyes se han vaciado de contenido.

b. Sujetos pasivos de los nuevos impuestos

El decreto constituyente, dispone que los obligados al cumplimiento de sus normas son los Sujetos Pasivos Especiales designados como tales por la Administración Tributaria, con excepción de las personas naturales bajo relación de dependencia. Se exceptúa a quienes se dediquen a actividades de minas e hidrocarburos y actividades conexas y a quienes reciban regalías provenientes de tales actividades, lo que quiere decir que solo los llamados contribuyentes especiales deben pagar el precio de la hiperinflación vigente al momento de la creación del referido régimen, amén de que ya anteriormente se les había excluido del régimen del ajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, justamente a los sujetos pasivos que constituyen la mayor base de recaudación del Sistema Tributario Venezolano. Recaudación que obviamente depende de que dichos sujetos puedan generar renta y mantener su actividad económica.

c. Régimen del impuesto al valor agregado

El anticipo será calculado sobre la base del anticipo de impuesto declarado en la semana anterior. Esta norma es un disparate mayúsculo, pues se habla de anticipo declarado en la semana anterior, pero los anticipos se pagan, no se declaran en sí mismos. Lo que se declara, en forma mensual, por cierto, son las ventas y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Una interpretación literal de dicha norma nos lleva a considerar que todas las semanas se pagará la misma suma, pues el impuesto de esta semana será el anticipo “declarado” la semana pasada, mientras que la semana que viene será el de esta semana. Sin embargo, el Calendario de Contribuyentes Especiales que se publica todos los años, por lo

menos una vez es lo que vino a aclarar la duda, cuando dispone que en cuyo 4º se establece claramente que se trata de una declaración semanal sobre la cual se calcula el anticipo a pagar.

El impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto, plurifásico, no acumulativo, que depende de una serie de reglas técnicas esenciales, una de ellas, que se grave solo la diferencia entre los débitos fiscales facturados a los clientes y se rebaje de ellos los créditos fiscales soportados de los proveedores de bienes y servicios. Ya en el año 2002 esa regla comenzó a ser ignorada cuando se creó el régimen de retenciones del impuesto al valor agregado con alícuotas muy altas que originaron que muchos contribuyentes pagaran más impuesto al valor agregado del que les correspondía y el mecanismo de recuperación que se creó para que pudieran recibir lo que habían pagado de más, no garantizaba dicho derecho. Después la hiperinflación hizo su trabajo y los impuestos confiscados a muchos contribuyentes se volvieron sal y agua.

d. Régimen del impuesto sobre la renta

Serán los ingresos brutos de fuente territorial producto de las ventas de bienes y servicios, obtenidos durante el periodo de imposición del mes anterior. Estemos claros en que no existe el tal periodo de imposición del mes anterior, pues el impuesto sobre la renta es un impuesto anual y los anticipos no se calculan sobre ingresos gravables, sino sobre un enriquecimiento neto anual que se determina sobre la base de un ejercicio anual fijado por el propio contribuyente en sus estatutos. Sin embargo, los sujetos pasivos obligados al pago del anticipo, deben hacer tal determinación a fines del cálculo del anticipo como una declaración informativa.

e. Definición de Ingresos Brutos

De acuerdo con el decreto, se entiende por tales el producto de los ingresos territoriales gravables obtenidos en operaciones de venta o prestaciones de servicios gravables, sean estos regulares o accidentales. Esta definición es absolutamente imprecisa, pues parece estar destinada a los dos impuestos, pero usa términos de uno y otro en forma indistinta, además de señalar que se incluyen los proventos regulares o accidentales, lo que es más un concepto relacionado con el impuesto a las actividades económicas comerciales e industriales.

Se señala que dentro de los ingresos brutos deben incluirse los ingresos territoriales, lo que en materia de impuesto sobre la renta trae confusión dependiendo de la causa del ingreso y la calificación que le de la Administración Tributaria, pero en materia de impuesto al valor agregado constituye un absoluto despropósito, pues las exportaciones de bienes y servicios son ingresos territoriales que, sin embargo, están sujetos al pago la alícuota cero por ciento y sin embargo pretenden ser incluidos en el mecanismo de anticipo bajo análisis.

Como es fácil apreciar, la aplicación del Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela brilla por su ausencia en este decreto constituyente, pues ni en el caso del impuesto al valor agregado, ni en el del impuesto sobre la renta se toma en cuenta la Capacidad Contributiva, la Progresividad, ni la protección de la economía, ni la elevación del nivel de vida del pueblo, ni mucho menos un sistema eficiente de recaudación.

(...) Del otro lado la relación jurídica tributaria, nuestra Carta Magna elevó a rango constitucional el principio de eficiencia del sistema tributario, como parámetro de operatividad administrativa, que apunta a la necesidad de que cada unidad monetaria recaudada se haga al mínimo coste posible, lo que supone la implantación de aquellos tributos de fácil recaudo y control. Este principio, en el esquema descrito, tiene un carácter instrumental, en la medida en que se ordene a la satisfacción de las comentadas finalidades esenciales de la tributación. La optimización de la recaudación, por si sola, desvinculada de su noble cometido, no rebasa de ser una medida de la eficacia de la Administración.

En este punto, es preciso recalcar que la noción de base imponible reviste una naturaleza trascendental para constatar la adecuación del tributo a los principios constitucionales que gobiernan la institución. Si el hecho imponible es el presupuesto fáctico de relevancia económica (en cuanto revela un índice de capacidad contributiva) cuya realización -en principio- da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; la base imponible es la concreción cuantificada en un determinado sujeto pasivo de aquella manifestación riqueza. (...)

*(...) No obstante, ya se vio, el principio de eficiencia se ordena a un fin superior, por lo que no puede deslastrarse del respeto a la justa distribución de las cargas públicas y, con ello, obviar la capacidad contributiva. Divorciada de estos caracteres, como arriba se expuso, la Administración Tributaria será eficaz, más no eficiente. (...)*¹¹

Los artículos 5º, 6º y 7º. Comprenden la columna vertebral del decreto pues en ellos se establecen los porcentajes aplicables para calcular el anticipo, así como la periodicidad del pago del mismo.

f. Base para el pago del anticipo del impuesto al valor agregado

Se dispone que el pago del anticipo de impuesto al valor agregado se hará sobre la base del impuesto declarado semanalmente, dividido entre los días hábiles de la semana.

¹¹ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Caso Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio ya citada.

El único sentido que esta disposición parece tener es la de que el pago se haga diariamente, tomando, como ya mencionamos, el impuesto de la semana anterior y dividiéndolo entre los días hábiles para pagar un monto cada día. Sin embargo, esta obligación tampoco aparece claramente establecida en el resto del texto del decreto.

Habíamos señalado que la norma como aparece redactada en el decreto es de imposible interpretación y ejecución, la Providencia 0128 ayuda a interpretar la norma al disponer que la declaración se hace en forma semanal y el impuesto se dividirá entre el número de días hábiles y se pagará diariamente o incluso por anticipado si así decide hacerlo el contribuyente.

g. Cálculo del anticipo en materia de impuesto sobre la renta

De acuerdo con el decreto las alícuotas a ser aplicables para el cálculo del anticipo en materia de impuesto sobre la renta, oscilarán entre el 0,5% al 2% más adelante en el decreto se establece como se aplicarán las mismas. Dispone en su segundo párrafo el artículo 6, que el anticipo se calculará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo de imposición anterior en materia del impuesto al valor agregado, multiplicado por el porcentaje que corresponda. Si leyó bien, no me he equivocado, los ingresos brutos en materia de impuesto al valor agregado. **Esto quedó ratificado en el Calendario de Pago de Contribuyentes Especiales.**

Asume la Administración Tributaria que los ingresos que se obtienen por operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado son a su vez gravables con el impuesto sobre la renta, lo que puede ser cierto en muchos casos, pero no siempre es así.

De modo que los ingresos que obtengan un contribuyente del impuesto sobre la renta y que no estén gravados con el impuesto al valor agregado, como por ejemplo porque estén exentos o porque correspondan a casos de no sujeción, no se tomarán en cuenta a los fines del anticipo de impuesto sobre la renta. ¿Es esa la intención de la norma? No lo sabemos, pero eso es lo que dice.

Peor aún el caso de las instituciones del sector financiero, pues se dispone que se calcula el anticipo sobre la base de los ingresos brutos obtenidos el día inmediatamente anterior, introduciendo un elemento que no había aparecido hasta ahora, como es el del día anterior. Adicionalmente solo se menciona ingresos brutos, sin hacer la distinción de gravables. Entendemos que este concepto se mantiene.

h. Declaración y pago del anticipo

El artículo 7º del decreto de la ANC es una verdadera demostración de que el mismo es absolutamente impracticable. La norma en cuestión dispone que los sujetos pasivos especiales deben declarar y pagar el anticipo de ambos impuestos así:

“Cada día, los anticipos recaen sobre los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes”

Esto en castellano no tiene interpretación posible. En esa frase no dice nada. Nos negamos a unir los puntos para ver que figurita es. Hasta ahora el decreto se ha referido a periodos mensuales para el impuesto sobre la renta y semanales para el impuesto al valor agregado y con este último ha dicho que el anticipo se divide entre el número de días hábiles, pero NUNCA en el decreto se ha mencionado que la declaración o determinación, términos que incorrecta se usan como sinónimos, son diarios como si lo establece el artículo 7º.

El segundo párrafo del mismo artículo dice, además, que la declaración y pago de los anticipos debe efectuarse en el lugar, forma y condiciones que determine la Administración Tributaria.

La redacción de la norma en el decreto constituyente hacía de imposible cumplimiento la misma hasta que no se dictará la providencia correspondiente. Publicada la misma queda entendido que los anticipos se pagan sobre la base de los ingresos declarados conforme a los ya mencionado, pero el pago se divide entre el número de días hábiles y se paga diariamente o por adelantado, en el caso del impuesto al valor agregado o de acuerdo a lo que se establezca en el compromiso de pago correspondiente para el caso del impuesto sobre la renta, que presumimos será diario.

i. Deducibilidad del anticipo

El anticipo pagado será deducible del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado, término que evidentemente está mal utilizado, pues la palabra correcta es imputado o rebajado del impuesto a pagar por ambos tributos. El impuesto al valor agregado no admite deducciones y si deducimos el anticipo pagado en materia de impuesto sobre la renta, los contribuyentes saldrían con las tablas en la cabeza.

En ambos casos no estamos adivinando la correcta interpretación de la norma, visto que, en los textos de ambos impuestos, así como el Código Orgánico Tributario existen normas que nos permiten señalar que lo que se hará es imputar o rebajar el impuesto a pagar, con los anticipos pagados para el ejercicio o periodo fiscal gravado. En la realidad, es más probable que los anticipos pagados vayan a la columna de impuesto pagado en exceso, sujeto a recuperación o imputación en ejercicios siguientes.

Como puede suponer un lector no familiarizado con el Derecho Tributario, el régimen analizado no guarda ninguna relación con el Principio de la Capacidad Contributiva a que nos referimos en la primera parte de este trabajo, pues la capacidad económica de los contribuyentes, la medición de sus indicios de riqueza, el límite a su capacidad de contribuir es lo que menos importa.

Lo que los redactores de ese decreto pretenden es que los contribuyentes asuman el costo económico del desastre creado por el Estado al causar una hiperinflación inmanejable para éste durante los años que precedieron y sucedieron a la creación de este instrumento de recaudación sin límites.

El sistema de anticipos de impuesto sobre la renta y de impuesto al valor agregado, que grava de igual manera ambos impuestos, aunque los dos son de naturaleza completamente diferente, uno directo y progresivo, como ordena la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el otro indirecto, plurifásico y no acumulativo, mantiene vigente los mecanismo de retención de los dos tributos, con lo que los contribuyentes no solo deben adelantar el pago de su impuestos en forma semanal, ahora quincenal, sobre la base de ingresos brutos, sin tomar en cuenta costos, gastos y otras rebajas en el caso del impuesto sobre la renta, sino obviando, en el caso del impuesto al valor agregado, que éste se grava reconociéndole a los contribuyentes la imputación de los débitos fiscales que otros contribuyentes le han trasladado, créditos fiscales para ellos.

Esto no solo constituye una evidente violación del Principio de la Capacidad Contributiva, en los términos establecidos en la Constitución Nacional, sino una evidente confiscación de los recursos económicos de los contribuyentes, pues bajo el imperio de este mecanismo es imposible para ellos poder recuperar el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado pagado de más, pues el sistema de anticipos no reconoce esa posibilidad.

La sobrecarga tributaria que este mecanismo impone a los sujetos pasivos especiales hace difícil la viabilidad de sus operaciones económicas, sobre todo teniendo en cuenta que esa categoría especial está constituida por contribuyentes de todas las características, desde grandes empresas que trasladan ese costo a sus clientes, como es lógico suponer deben hacer, pero también de pequeñas empresas y emprendimientos que en algún momento fueron calificados como tales por razones de la coyuntura de un bajo valor de la Unidad Tributaria.

iii. Ley de impuesto al patrimonio

El día 03 de julio de 2019 fue publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela el decreto constituyente que creaba la Ley de Impuesto a los Grandes Patrimonios, un tributo que en muchos países ha sido eliminado precisamente porque se considera que no es tributo para medir la capacidad contributiva, mucho menos en el caso de un país como la Venezuela de 2019 en la cual los contribuyentes enfrentaban el tercer año de alta inflación ya devenida en hiperinflación y con una impresionante caída del Producto Interno Bruto (PIB) de menos veinticinco por ciento (-25%) pues no significaba un esfuerzo muy contundente entender que los índices de valoración de los activos de los contribuyentes que ordena la ley, como veremos más adelante, estaban completamente divorciados de la realidad económica de los contribuyentes.

Pero como si la falta de oportunidad y de respeto por la Capacidad Contributiva de los contribuyentes y de la filosofía fundamental del ya citado y tantas veces mencionado artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela no fuera suficientes, que lo son y mucho, el mencionado impuesto fue dictado en flagrante violación de varias normas constitucionales, entre ellas el artículo 187, numeral 1 y el artículo 317 que establecen que solo a la Asamblea Nacional le corresponde dictar leyes en las materias de competencia del Poder Nacional, de modo que el instrumento utilizado para promulgar dicho impuesto no es una ley y por ello se viola el Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria consagrada en la segunda norma mencionada.

Como ya se ha convertido en una costumbre, el impuesto bajo análisis está dirigido solo a una categoría de contribuyentes, aquellos calificados como sujetos pasivos especiales, categoría administrativa creada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y a la cual pertenecen todos aquellos contribuyentes que han sido designados como tales por la Administración Tributaria a través de resolución notificada en forma personal a cada uno de ellos.

Como ya mencionamos en el punto anterior, dentro de esta categoría de sujetos pasivos o contribuyentes especiales hay una extensa gama de sujetos, desde grandes empresas industriales con más de 50 años en Venezuela, hasta empresas distribuidoras de bienes o simplemente empresas comerciales de ventas al detal. Empresas con activos adquiridos hace muchos años, algunos inactivos por razón de la situación económica de Venezuela, especialmente para ese año 2018 o empresas con activos nuevos que han representado una gran inversión que no ha podido ser recuperada aún, todas ellas perjudicadas por un impuesto que considera como índice de riqueza la simple propiedad de activos.

Pero el impuesto es más complejo y tiene aún peores previsiones que las descritas, en razón de lo cual consideramos pertinente revisar el texto de la ley, tanto en su versión original como en la llamada reimpresión, que no es sino una modificación de la misma sin pasar por el procedimiento previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela para ello.

a. Sujetos pasivos de la Ley

En la primera publicación de la ley, la regla para ser considerado contribuyente de este tributo era la siguiente:

- **Personas Naturales:** Con un patrimonio igual o superior a 36.000.000,00 de UT. Es decir, la suma de MIL OCHOCIENTOS MILLONES DE BOLÍVARES (Bs. 1.800.000.000,00) esto con el valor de la Unidad Tributaria de Cincuenta Bolívares (50,00) vigente para esa época.

- **Personas Jurídicas:** Con un patrimonio igual y superior a 100.000.000,00 de UT. Es decir, la suma de CINCO MIL MILLONES DE BOLÍVARES (5.000.000.000,00) esto con el valor actual de la Unidad Tributaria de Cincuenta Bolívares (50,00) vigente para esa época.

En la reimpresión se cambia la regla inicial prevista en el primer texto de la norma y se establece que la obligación para declarar y pagar el tributo es ahora la siguiente:

Los sujetos pasivos especiales, tanto personas naturales como jurídicas, estarán obligados a declarar y pagar el tributo cuando su patrimonio ascienda a la suma de CIENTO CINCUENTA MILLONES DE UNIDADES TRIBUTARIAS (150.000.000 UT) que al valor de la unidad tributaria vigente para esa época equivalen a la cantidad de SIETE MIL QUINIENTOS MILLONES DE BOLÍVARES (7.500.000.000,00)¹²

b. Patrimonio que debe ser declarado a fines del Impuesto al Patrimonio

Ya conocemos cuales son los sujetos pasivos del tributo, se hace entonces necesario conocer que activos deben ser incluidos en el patrimonio, dependiendo de si los obligados al pago son sujetos pasivos residentes o no en Venezuela.

- **Activos propiedad del sujeto pasivos o poseídos por éste.** No tenemos problema en entender que los bienes o derechos propiedad de un sujeto pasivo designado como especial por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) sean tomados en cuenta a los fines de la determinación de tales sujetos pasivos.

Lo que carece de todo sentido es que se considere como tales a los activos poseídos, pues la posesión no equivale a propiedad y porque lo normal es que el bien o derecho poseído, bien sea como arrendatario o comodatario o usufructuario, tenga un propietario que ha cedido la posesión y quien también tiene que incluirlo en su patrimonio a ser declarado. Además, tales bienes no estarán nunca incluidos en el patrimonio del contribuyente, dada su condición de bienes ajenos.

¹² Hoy en día el valor de la UT es de cero como cuatro bolívares digitales (Bs.D. 0,4) este último producto de la creación de un nuevo cono monetario denominado bolívar digital, consistente en eliminar seis (06) ceros al bolívar soberano, vigente para el momento de la creación del impuesto. Con base al valor actual de la UT la base imponible de acuerdo con el segundo texto de la ley sería la suma de sesenta millones de bolívares digitales (Bs.D. 60.000.000,00) que de acuerdo con la tasa de cambio del Banco Central de Venezuela para el día 25 de julio de 2022 (US\$ 5,7327) equivale a la suma de DIEZ MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS SETENTA Y DOS BOLÍVARES CON CUARENTA Y TRES CÉNTIMOS. (BS.D. 10.466.272,43).

- La norma establece unos criterios de territorialidad para definir cuales activos deben ser incluidos para el cálculo del patrimonio, a fines de determinar si el sujeto pasivo especial está en la obligación de pagar el tributo, así como calcular la base imponible una vez que se determine que procede el pago del mismo conforme lo previsto en ella. Para ello, divide a los sujetos pasivos especiales en extranjeros o nacionales, categorías que no se encuentran definidas en el Código Orgánico Tributario. Entendemos que la razón de ello es no gravar a los sujetos extranjeros por activos que no estén ubicados en el territorio nacional.

- 1) Sujetos Pasivos Especiales residentes en Venezuela por la totalidad su patrimonio cualquiera que sea el lugar en el cual se encuentren ubicados los bienes o se puedan ejercer los derechos que los conformen. Se cambió la redacción inicial de la norma, la cual era idéntica a la del artículo 30 del Código Orgánico Tributario, en el sentido de que debían permanecer 183 días en forma continua o discontinua durante un año calendario o en año calendario o en el año anterior.

La nueva redacción de la norma dispone que para ser residente se debe permanecer en el país por ciento ochenta y tres (183) días en el periodo de imposición, que presumimos debe ser la forma de referirse al ejercicio fiscal. Entendemos que el cambio tiene que ver con el hecho de que el ejercicio fiscal no coincide con el año civil, sino que terminará el 30 de septiembre.

- 2) Sujetos Pasivos Especiales de nacionalidad extranjera residentes en Venezuela, por los bienes que se encuentren ubicados en el país o los derechos que se puedan ejercer en Venezuela. Es interesante esta distinción, pues nuestro Código Orgánico Tributario solo divide a los contribuyentes en residentes o no residentes, domiciliados o no domiciliados. La norma analizada crea esta categoría de contribuyentes que son residentes, pero por tener nacionalidad extranjera son tratados igual que los no residentes.
- 3) Sujetos Pasivos Especiales de nacionalidad venezolana pero no residentes en el país, por los bienes que se encuentren ubicados en el país o los derechos que se puedan ejercer en Venezuela. Usualmente los tributos al patrimonio se consideran impuestos objetivos, que son aquellos que gravan una manifestación de la riqueza sin tener en cuenta, en ningún momento, las circunstancias personales del contribuyente.

En el presente caso estamos ante un impuesto al patrimonio para el cual lo importantes es que el contribuyente haya sido calificado como Sujeto Pasivo Especial por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) de modo que las circunstancias personales privan sobre cualquier cosa. ¿Cómo un sujeto de nacionalidad venezolana, en el caso de las personas naturales o no constituido en el país, en el caso de las personas jurídicas y que se considera no residente en el país, de acuerdo con las normas del Código Orgánico Tributario, puede ser nombrado Sujeto Pasivo Especial? Veremos si esta pregunta tiene desarrollo reglamentario.

- 4) Establecimiento Permanente. En caso de que un sujeto pasivo especial extranjero o venezolano tenga en Venezuela un Establecimiento Permanente, será gravado su patrimonio no importa el lugar en el cual se encuentren ubicados los bienes o sean ejercidos los derechos sobre ellos. La norma analizada define lo que debe considerarse Establecimiento Permanente usando prácticamente los mismos criterios que desarrolla la Ley de Impuesto sobre la Renta y dispone que cada uno de ellos declarara por separado, aunque pertenezcan al mismo sujeto pasivo especial.

c. Determinación de la Base imponible para la determinación, liquidación y pago del impuesto

En la primera versión de la Ley En el anterior artículo 15 de la ley al establecer cuál sería la base imponible del tributo, se establecía lo siguiente:

*La base imponible del impuesto creado en esta Ley Constitucional será el resultado de sumar el valor total de los bienes y derechos, determinados conforme a las reglas establecidas en los artículos siguientes, **excluidos el valor de las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como, los bienes y derechos exentos o exonerados.***

Las personas naturales y jurídicas están obligadas a pagar el impuesto por la porción del patrimonio que supere los montos indicados en el artículo 1 de esta Ley Constitucional.

La frase “*las cargas y gravámenes que recaigan sobre ellos*” era preocupantemente ambigua, pues parecería referirse solo a los pasivos relacionados directamente con los bienes y derechos del contribuyente, mas no de aquellos pasivos que se tengan y que no estén directamente relacionados con tales bienes o derechos, pero hayan sido contraídos para llevar adelante su actividad económica.

En la reimpresión, a la norma le fue agregada la palabra “los pasivos” con lo cual debería entenderse que se refiere a todo pasivo que el contribuyente haya contraído con ocasión del ejercicio de su actividad comercial, de modo que la duda que se planteaba en la primera ley debe haber quedado resuelta.

d. Cómo se calcula el Patrimonio

En varios artículos de la norma se menciona como calcular el valor de los bienes o derechos de acuerdo con la naturaleza de ellos. A continuación, detallaremos cada uno de los casos:

- 1) Bienes Inmuebles. Artículo 16. El valor atribuible a los bienes inmuebles urbanos o rurales situados en el país, será el mayor valor que resulte de la aplicación de cualesquiera de los parámetros siguientes:
 - El valor asignado en el catastro municipal.
 - El valor de mercado.
 - El valor resultante de actualizar el precio de adquisición, conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria para tal efecto.
 - Al valor de los inmuebles construidos o en construcción se le adicionará el valor del terreno, conforme a los métodos anteriores, salvo en el caso de las construcciones sobre terrenos propiedad de terceros.
 - Si el inmueble no ha sido concluido, el valor a declarar será el que resulte de aplicar sobre el precio proyectado del inmueble el porcentaje de ejecución de la obra.
 - A valor de los inmuebles adquiridos o construidos se adicionará el costo de las mejoras.
- 2) Inmuebles en el exterior. Será el mayor valor entre lo que se determine de acuerdo con las reglas fiscales del país de origen o el valor de mercado al cierre de cada periodo de imposición.
- 3) Inmuebles en multipropiedad. Será el mayor valor entre el precio de adquisición y el cotizado en el mercado al cierre del período de imposición.
- 4) Acciones y Participaciones. Si se cotizan en bolsas de valores en el exterior o en Venezuela, se valorarán conforme a su cotización de cierre al final de cada periodo impositivo. Si tales acciones no se cotizan en bolsas de valores el valor que se utilizará a los fines del presente tributo, será aquel que resulte de dividir el monto del capital más reservas reflejado en el último balance aprobado al cierre del periodo de imposición del impuesto sobre la renta, entre el número de títulos, acciones o participaciones que lo representan.
- 5) Joyas, objetos de arte y antigüedades. se computarán por el mayor valor resultante entre el precio de adquisición actualizado, conforme a las normas que dicte la Administración Tributaria a tal efecto, y el corriente de mercado al cierre del periodo de imposición.

La pregunta aquí sería, cuál de los dos parámetros se utilizará y sobre la base de que la Administración Tributaria dictará normas al efecto. Adicionalmente ello quiere decir que mientras dichas normas sean dictadas, pues no habrá forma de hacer la determinación para saber si es sujeto pasivo del tributo y sobre cual monto se pagaría. Después de tres años de creación del impuesto y a punto de que los contribuyentes presenten su cuarta declaración en 2022 todavía las referidas normas no han sido dictadas.

- 6) Valor atribuible a Derechos Reales. Para la determinación del valor de los derechos reales se tomará como referencia el valor asignado al bien, de acuerdo con las reglas siguientes:
- Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán por el monto de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, cláusulas penales u otro concepto similar.
 - Los derechos reales no incluidos en el numeral anterior se computarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, siempre que estos no sean menores al precio corriente de mercado pactado entre partes no vinculadas entre sí, en condiciones de libre competencia.

Con respecto a los bienes y derechos no descritos en los artículos 16 al 21 de las normas que rigen el tributo, estos se valoraran por el mayor valor resultante entre el precio corriente de mercado y el precio de adquisición actualizado, conforme obviamente a las normas que a tal efecto dicte la Administración Tributaria al respecto.

La Providencia No. SNTA/2019/00213¹³ que creo las normas para la actualización del valor de bienes y derechos, así como los requisitos y formalidades para la declaración y pago del impuesto a los grandes patrimonios, no aclaró realmente muchas de las dudas que nos habíamos planteado.

- Dispone que las normas sobre la valoración para los activos descritos en el numeral 3 del artículo 16, artículo 20 y artículo 22 de las normas que crean el impuesto en cuestión, será publicado en el Portal SENIAT, pero no para el primer ejercicio a ser declarado, sino para el segundo. Esta delegación viola el Principio de Legalidad Tributaria, pues uno de los elementos para el cálculo de la obligación tributaria, será publicado en un portal Web y no en una norma legislativa.
- Establece que las autoridades públicas municipales deben mantener actualizados los valores catastrales de los bienes inmuebles, de forma que, unos terceros, que no tienen parte en esta relación tributaria, podrán fijar

¹³ Publicada en Gaceta Oficial No. 41.197 de fecha 19 de agosto de 2019.

el valor de parte de los activos que se usan para determinar el patrimonio y tendrán la obligación de mantener actualizado dicho valor. ¿Cada cuánto tiempo deben hacerlo? ¿Cuáles son los métodos que deben emplearse?

e. Obligación de declarar el valor del Patrimonio a los fines de la ley

El artículo 25 de la primera ley publicada en la Gaceta Oficial No. 41.667 del 3 de julio de 2019 establecía lo siguiente:

Las personas naturales y jurídicas cuyos activos tengan un valor igual o superior a ciento cincuenta millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.) deberán declararlos en los plazos y formas que determine la Administración Tributaria.

Esa era la norma que disponía la obligación de declarar para los sujetos pasivos especiales, personas naturales o jurídicas, cuyos activos tuvieran un valor igual o superior a las Ciento Cincuenta Millones de Unidades Tributarias (150.000.000,00 UT) aunque no fueran contribuyentes del tributo en razón del valor de sus activos y no de su patrimonio, lo cual carecía de todo sentido jurídico porque la ley grava patrimonio, los sujetos pasivos lo son en función de su patrimonio y la base imponible también se calcula en base el mismo. En razón de ello no tenía lógica crear una obligación tributaria tomando como índice solo elemento de los que componen el patrimonio. En la “reimpresión” de la ley publicada en la G.O. No. 41.696 del 16 de agosto de 2019 el artículo transcrito simplemente fue suprimido porque en el artículo 1º de la nueva impresión se modificó el artículo 1 y se estableció que la obligación de pagar el impuesto era para los contribuyentes especiales con un patrimonio equivalente a ciento cincuenta millones de bolívares fuertes (Bs.F 150.000.000)¹⁴.

Como ya ha sido tradicional con otros impuestos como el impuesto a las grandes transacciones financieras, por ejemplo, en las disposiciones finales de la ley se dispone que el impuesto que ella crea y regula no es deducible a los fines del impuesto sobre la renta.

Este impuesto, como ya hemos mencionado al inicio de este punto, es una demostración palpable y evidente del poco interés que el Estado Venezolano tiene por las normativa constitucional, en especial por el artículo 316 de la Constitución Nacional, pues de forma alguna se crea tomando en cuenta la Capacidad Económica o Contributiva de los contribuyentes, vista la cantidad de elementos transgresores, como crear un impuesto sobre valor patrimonial sin tomar en cuenta

¹⁴ Equivalente hoy en día a Trescientos Setenta y Cinco Millones de bolívares digitales (Bs.D. 375.000.000,00) que en dólares americanos al día 25 de julio de 2022 equivale a SESENTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS CATORCE MIL DOSCIENTOS DOS DÓLARES AMERICANOS con setenta y tres céntimos (\$ 65.414.202,73).

si éste es productor de renta o no, obligando a declarar y pagar a los contribuyentes solo por ser calificados como especiales, sin considerar las diferencias que hay dentro de tal categoría, que considera como parte del patrimonio bienes que no son propiedad del contribuyentes por el solo hecho de ser poseídos por éste y que forman parte de la base imponible del contribuyentes propietario de los mismos, que utiliza criterios de valoración poco claros o muy subjetivos, que en modo alguno reflejan el verdadero valor de los activos que se utilizará para determinar la base imponible del impuesto como lo es el patrimonio.

El impuesto no es progresivo en modo alguno, no protege la economía nacional, ni busca elevar el nivel de vida de la población, ni es un mecanismo eficiente de recaudación, aunque no podemos negar que es efectivo.

IV. Corolario

Hemos tratado a lo largo del presente estudio de resaltar la importancia que tiene la correcta aplicación de lo dispuesto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y todos los elementos que involucra el Principio de la Capacidad Contributiva y que deben orientar las políticas tributarias del Estado Venezolano, lamentablemente cada día es más frecuente observar como el Sistema Tributario en nuestro país las ignora y a veces hasta parece que las violenta sin ningún tipo de remordimiento.

El artículo 316 constitucional tiene una importancia que trasciende lo académico y cuya violación no puede agotarse en el presente análisis académico o en cualquier otro de la misma naturaleza que se haga al respecto. No tomar en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes o de algún contribuyente en particular, arruina eventualmente el sistema económico del país, al recargar a los contribuyentes con una presión tributaria que no tiene relación con el tamaño y dinámica de la economía del país, lo cual empezamos a ver cuándo muchas empresas con años de tradición en el país, consecuentes cumplidores de todas sus obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, comienzan a cerrar operaciones ante la imposibilidad de obtener el rédito que su operación merece, como resultado de una falta del política tributaria y de un disfuncional Sistema Tributario, que privilegia la recaudación a toda costa, por sobre la recaudación eficiente obtenida de la riqueza de los contribuyentes dentro de una sana y robusta economía, lo que conlleva una “elevación de la vida del pueblo” como reza la norma constitucional.

Hemos planteado tres patologías de nuestra legislación tributarias que probablemente son las ultimas perlas de un sistema mal llevado, pero hay muchas otras que apenas mencionamos o de las que no hemos podido ni comentar, pues los errores no están solo a nivel del Poder Nacional sino también en el Poder Municipal y en la jurisprudencia de los tribunales tributarios, incluyendo la máxima instancia de decisión como lo es la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Asuntos tales como el ajuste de la Unidad Tributaria en forma exponencial para aumentar las sanciones impuestas a los contribuyentes, muchas veces como producto de procedimientos tributarios sin el correcto fundamento legal, lo que no implica que el valor de ésta no sea irreal, lo que perjudica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta. Tampoco olvidemos las apetencias de los municipios venezolanos, famosa desde tiempo inmemoriales ahora respaldados por una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que señalo en forma increíble que no se había cumplido con el deber constitucional de armonización tributaria, desconociendo en forma grosera la vigencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en la cual todos los principios armonizadores están presentes.

Por eso, visto que no hemos podido analizar todas las graves violaciones del Principio de Capacidad Contributiva y solo hemos mencionado algunas, quisiéramos terminar el presente trabajo, mencionando por lo menos todas aquellas que saltan a nuestra memoria, incluyendo aquellas que hemos revisado con más detenimiento en las líneas que preceden.

- 1) Sistema de Anticipo de impuestos, tanto de impuesto al valor agregado como de impuesto sobre la renta.
- 2) Sistema de retención del impuesto al valor agregado, el cual convive con el sistema de anticipo del mismo impuesto.
- 3) Impuesto a las Grandes Transacciones financieras, el cual es una especie de impuesto al patrimonio, visto que grava los movimientos patrimoniales de los contribuyentes y donde en una reciente reforma se incluyó la obligación de ser agentes de percepción por los pagos con efectivo y otros medios alternativos de pago en divisas, con fundamento en normas mal redactadas y que constituyen unos parchos a la ley que ya existía.
- 4) Eliminación del Sistema de Ajuste por Inflación para los Sujetos Pasivos Especiales (Contribuyentes Especiales) en años en los cuales el país tuvo sus más altos índices de inflación.
- 5) Impuesto al Patrimonio, el cual tiene normas de difícil cumplimiento y pretende gravar incluso gravar la posesión de bienes que no son propiedad de los contribuyentes y bajo la aplicación de métodos de valoración desadaptados a la realidad y poco transparentes, como explicamos ya en este trabajo.
- 6) Un entramado de normas tributarias en materia de imposición municipal, especialmente, pero no exclusivamente, en lo que respecta al impuesto a las actividades económicas comerciales e industriales, en el cual se desconocen las normas de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, se suspende a contribuyentes del sistema informático de las administraciones tributarias, por el hecho de tener pagos pendientes de otros tributos, muchas veces en litigio, lo que les impide cumplir con sus compromisos tributarios en la forma como establecen las leyes que rigen los mismos.

- 7) Una sentencia de la Sala Constitucional¹⁵ que pretende asumir una función armonizadora que no le corresponde y que además ya había sido asumida por el órgano con competencia constitucional para ello, la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, sentencia esta que fija alcuotas máximas, hacia donde se movieron inmediatamente muchos municipios, y además autorizó a una Asociación de Alcaldes que no tiene rango constitucional alguno para que creara un instrumento armonizador que no podía crear y que significó una mayor carga tributaria para los contribuyentes.
- 8) La sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 11 de Julio de 2012, que permitió la coexistencia del impuesto sobre licores con el impuesto a las actividades económicas comerciales e industriales aplicable a quienes se dediquen a tales actividades, aunque de acuerdo con el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución tal impuesto es competencia exclusiva del legislador nacional, tal como lo había decidido la Sentencia Seagram de la misma Sala en fecha 22 de julio de 2003.

Es muy probable que hayamos olvidado algún o algunos otros casos de violación flagrante de la Capacidad Contributiva, pero creemos que con los que hemos analizado y los otros que simplemente hemos mencionado y enumerado, tenemos una amplia muestra de irregularidades que lamentablemente no creemos sean corregidas en el futuro cercano y que muy a nuestro pesar quedaran como otra referencia bibliográfica y académica de nuestro Derecho Constitucional en materia tributaria.

Así estamos...

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELISARIO RINCÓN, José Rafael, *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, Isla de Margarita, octubre de 2008.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

¹⁵ Sentencia de fecha 18 de agosto de 2020 de la Sala Constitucional, en relación con acción interpuesta por Juan Ernesto Garanton Hernández contra la Ordenanza Municipal N° 001-19, publicada en Gaceta Municipal Extraordinaria N° 8.824 del 11 de abril de 2019, denominada “Reforma de la Ordenanza de Creación de las Unidades de Valores Fiscales en el Municipio Chacao del Estado Miranda”, y la Ordenanza N° 008-09, publicada en Gaceta Oficial N° 8.847 Extraordinaria del 19 de junio de 2019, denominada “Reforma de la Ordenanza sobre Convivencia Ciudadana del Municipio Chacao”, dictadas por el Concejo Municipal del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *El Principio de no Confiscatoriedad*, Estudio de España y Argentina, Monografía, Mc Graw Hill editores.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas”, *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo I, Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

LA UTÓPICA *TRIBUTACIÓN TRANSHUMANA* ¿EXISTE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS ROBOTS?*

*Burt S. Hevia O.***

SUMARIO

Introducción. 1. Revolución industrial 4.0.: inteligencia artificial y robótica. 2. Evolución y definición de Robot. 3. Dimensión jurídica de los robots: ¿tienen los robots personalidad jurídica? 3.1. Individuo y personalidad jurídica. 3.2. Propuesta Europea de personalidad jurídica específica para los robots. 3.2. Propuesta Europea de personalidad jurídica específica para los robots. 4. Breves consideraciones sobre el principio constitucional de capacidad contributiva. 5. Desempleo y capacidad contributiva transhumana. 5.1. Desempleo y progreso tecnológico. 5.2. La utópica tributación transhumana. 6. A modo de conclusión. Referencias bibliográficas.

Introducción

La tecnología está presente en muchos ámbitos de nuestras vidas. Ya no solo se trata de la Revolución Industrial en la mecanización de los procesos productivos. Hoy la humanidad ha incorporado herramientas informáticas y tecnológicas para maximizar la ejecución de actividades, las cuales en algunos casos han sustituido la capacidad e inteligencia de las personas. Basta con hacer un inventario personal de la tecnología informática aplicada en nuestras actividades diarias: tomamos el transporte, ordenamos el supermercado, evaluamos el estado del tiempo, del tráfico, incluso de nuestras emociones, de los

* Este trabajo es una contribución al merecido homenaje que recibe la magistral trayectoria del Doctor Humberto Romero-Muci, con quien tuve el honor de trabajar por casi una década como abogado asociado en Deloitte y d'Empaire en Caracas, Venezuela. El contenido del texto sigue la línea de investigación del trabajo presentado ante la Relatoría de las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en Guatemala, 2022, sobre tributación de la economía digital.

** Abogado mención *Magna Cum Laude* y Licenciado en Contaduría Pública mención *Cum Laude* por la Universidad de los Andes, Venezuela. Miembro del equipo de fiscalidad internacional en NERUBAY (México).

mercados de acciones, monitoreamos nuestras pulsaciones y glucosa, planeamos nuestras vacaciones y hasta escogemos pareja, todo mediante aplicaciones de software desde nuestros dispositivos móviles. También la incorporación de la inteligencia artificial es creciente en la sustitución de las habilidades de los seres humanos para la ejecución de tareas rutinarias en la industria, maximizando el ahorro en costos laborales e incrementado la productividad del negocio. Todo esto mediante el uso de robots. Frente a la sustitución de mano de obra por robots se han propuesto distintas medidas fiscales para contrarrestar la disminución de los ingresos públicos por desempleo tecnológico y desincentivar su uso. Desde la limitación a la deducción de inversión en robots hasta la imputación de capacidad contributiva artificial para exigir pago de impuestos. En este trabajo abordaremos el tema de los robots como activos tecnológicos (bienes muebles) y su impacto en la tributación, descartando la posibilidad de considerarlos como sujetos de derechos y capaces jurídicos para el pago de tributos.

1. Revolución industrial 4.0.: inteligencia artificial y robótica

Es difícil concebir un momento de la vida del ser humano sin disrupción de la inteligencia artificial. La intervención de la inteligencia artificial comienza desde el despertador dando la alarma por la mañana, el estado del tiempo, la escogencia de la música en *Spotify*, las películas en *Netflix* tomando nota de los gustos musicales de cada persona, la graduación de la calefacción de la casa, el ajuste de la ruta de tránsito hacia el trabajo y hasta las noticias mientras tomamos el café han sido seleccionados usando un algoritmo de inteligencia artificial.¹

El apelativo *inteligencia artificial* se debe al científico y matemático estadounidense John McCarthy, en la conferencia organizada por él mismo en la Universidad de Darmouth en 1956. Allí planteó sus objetivos: “Este estudio procederá sobre la base de la conjetura de que todos los aspectos del aprendizaje o cualquier otro rasgo de la inteligencia pueden, en principio, ser descritos de una forma tan precisa que se puede crear una máquina que los simule.”²

Por ello la inteligencia artificial no es más que el aprendizaje de los ordenadores basado en los datos y la información que los seres humanos proporcionan en su interacción con el mundo real sirviéndose de herramientas tecnológicas. El ser humano interactúa y produce información que luego es procesada y convertida en inteligencia artificial para predecir y facilitar esa misma interacción en sociedad.

¹ Pablo Rodríguez, *Inteligencia Artificial, cómo cambiará el mundo (y tu vida)*, Primera edición, Ediciones Culturales Paidós, S.A. de C.V., Ciudad de México, 2022, p. 104.

² David Alandete, *John McCarthy, el arranque de la inteligencia artificial*, 2011, consulta en: https://elpais.com/diario/2011/10/27/necrologicas/1319666402_850215.html

BODEN³ define a la inteligencia artificial de la manera siguiente: “La inteligencia artificial (IA) tiene por objeto que los ordenadores hagan la misma clase de cosas que puede hacer la mente. Algunas (como razonar) se suelen describir como “inteligentes”. Otras (como la visión), no. Pero todas entrañan competencias psicológicas (como la percepción, la asociación, la predicción, la planificación, el control motor) que permiten a los seres humanos y demás animales alcanzar sus objetivos.”

La inteligencia artificial también interviene en la industria integrando la información de los datos en la mejora continua de los procesos productivos. En este particular se pronuncia PRITCHARD⁴: “La incursión de la inteligencia artificial y la robótica en la industria comprende la integración de información digital proveniente de muchas fuentes y localizaciones para orientar el acto física de fabricación y distribución. Como consecuencia de la integración de la tecnología de la información y tecnología de las operaciones se da el cambio hacia la conexión físico-a-digital-a-físico. Por tanto, la revolución industrial 4.0. combina el internet de las cosas y las tecnologías físicas y digitales relevantes, incluyendo la robótica, la computación de alto desempeño, la inteligencia artificial y las tecnologías cognitivas.” Es en este sentido que las principales economías avanzadas del mundo han adelantado planes, estrategias y regulaciones sobre la inteligencia artificial. China ha publicado su estrategia 2030 para convertirse en el líder mundial de tecnologías de inteligencia artificial⁵. De igual forma en el seno de la Unión Europea se han adelantado propuestas para regular el campo de la inteligencia artificial desde el punto de vista de los riesgos para la seguridad, la responsabilidad contractual, el derecho civil y la robótica, consolidando la inversión en nuevos campos de investigación y desarrollo.⁶

³ Margaret Boden, *Inteligencia Artificial*, Primera edición, Turner Publicaciones S.L., Madrid, 2017, p. 11.

⁴ Gareth Pritchard, Debbie Hatherell, Lorraine Young y Alice Stocker, *Cuando los impuestos se encuentran con la tecnología. Implicaciones tributarias de la industria 4.0.*, 2017, consulta en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Impuestos%20y%20tecnologia%20C3%ADa.pdf>.

⁵ Departamento de Cooperación Internacional del Ministerio de Ciencia y Tecnología de China, *Next Generation Artificial Intelligence Development Plan*, China, 2017, consulta en: <http://fi.chinaembassy.gov.cn/eng/kxjs/201710/P020210628714286134479.pdf>

⁶ Comisión Europea, “White Paper on Artificial Intelligence. A european approach to excellence and trust. European Commission. COM(2020) 65 final. (Brussels, 19.2.2020)”, 2020 disponible en: <https://ec.europa.eu/info/publications/white-paper-artificial-intelligenceeuropean-approach-excellence-and-trust>. Comisión Europea, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre inteligencia artificial para Europa. COM(2018) 237”, 2020 disponible en: <https://>

Así, la irrupción de la inteligencia artificial y la robótica en la sociedad supone la existencia de nuevas herramientas tecnológicas que cubren necesidades fundamentales de comunicación, producción y organización con menos esfuerzo humano y generando mejores resultados. Ciertamente, es una etapa posterior de la división del trabajo en el hogar y en la empresa. La gestión de la información y de las labores rutinarias ha sido asumida por software, ordenadores y máquinas. La diferencia fundamental con los estadios previos de la mecanización del trabajo, es la creciente automatización del trabajo intelectual.

La mecanización industrial previa a la incorporación de la inteligencia artificial en ordenadores y robots suponía la disrupción sobre el trabajo obrero. Hoy está siendo desplazada la ejecución de la labor de médicos, abogados, economistas, ingenieros, entre otros.⁷ En definitiva, y nos valemos del pensamiento de RODRÍGUEZ⁸ para resaltar la importancia de esta nueva etapa tecnológica de la humanidad: “Los científicos calculan que nos encontramos en la cúspide de la cuarta revolución industrial, en la que la inteligencia artificial, la robótica y la Internet de las Cosas cambian el modo en que hacemos las cosas. Primero la mecanización y el vapor transformaron nuestras vidas; luego fue la electricidad; recientemente fue la digitalización e internet; la próxima revolución será la inteligencia artificial, la robótica y la Internet de las Cosas.”

En conclusión, como lo afirma FORD⁹, estamos viviendo una era de gran innovación tecnológica por lo que se producirán robots destinados a realizar casi cualquier tarea comercial e industrial gracias a la disponibilidad de software y hardware estandarizados. Tal facilidad tecnológica creará nuevos diseños sin que haya necesidad de nueva inventiva humana.

2. Evolución y definición de *Robot*

La evolución de los robots ha seguido el desarrollo tecnológico de la humanidad. En cada una de las etapas de su evolución se han incorporado nuevos elementos que les han sumado mayor complejidad y sofisticación. Han quedado

eurlex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0237. Comisión Europea, “Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre las implicaciones de seguridad y responsabilidad de la inteligencia artificial, el Internet de las cosas y la robótica. COM(2020) 64 final. Brussels, 19.2.2020”, 2020 disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0064>. Parlamento Europeo (2020B), “Resolución del Parlamento Europeo, de 12 de febrero de 2019, sobre una política industrial global europea en materia de inteligencia artificial y robótica (2018/2088(INI))”, 2020, disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/>.

⁷ Pablo Rodríguez, *ob. cit.*, p. 131.

⁸ *Ibid.*, p. 77.

⁹ Martin Ford, *El ascenso de los robots*, Ediciones Culturales Paidós, S.A. de C.V., Ciudad de México, 2020, p. 29.

atrás las ventajas que ofrecían las primeras máquinas de la revolución industrial en los procesos productivos industriales.

Hoy la complejidad de los robots alcanza estándares de comportamiento propios de los seres humanos con la incorporación de programas informáticos de inspiración biológica. Ciertamente, desde el año 85 (d.c.) con los mecanismos animados de Herón de Alejandría impulsados por ingenios hidráulicos y poleas, pasando por el hombre de hierro de Alberto Magno (1204-1282), la cabeza parlante de Roger Bacon (1214-1294), el gallo de Estraburgo de (1352), el León Mecánico de Leonardo Da Vinci (1452-1519) construido para Luis XII de Francia, los autómatas programables de la Revolución Industrial debido al uso de los mecanismos hidráulicos y electromagnéticos, los robots modernos del siglo XX con los grandes avances en la electrónica con un telón literario de fondo en las obras de Karel Capek (1890-1938) e Isaac Asimov (1920-1992), destacándose el desarrollo amplio de la robótica. Es en el siglo XX donde comienza desde la aplicación de la robótica, la sustitución amplia de labores humanas en los procesos industriales por medio de robots de producción o industriales, robots con forma y movimientos humanos, tal como el famoso robot PUMA de la empresa General Motors. Finalmente, en el siglo XXI asistimos a la conjunción de la robótica y la informática. El desarrollo de las tecnologías de la información permitió que se juntara el conocimiento técnico de distintas disciplinas científicas como la psicología, la biología, la antropología, la estadística y la neurociencia en la complejidad técnica de los robots. Por ello son ampliamente conocidos los *softbots* (robots de software) y la incorporación de la inteligencia artificial mediante el razonamiento simbólico con base en información obtenida a través de sensores que terminan convirtiéndose en reglas y principios de conducta aplicables a situaciones reales desconocidas pero imitadas artificialmente por el robot.¹⁰

En este orden de ideas GARCIA-PRIETO¹¹ construye una definición de *robot* con un acierto intelectual en cuanto al propósito de la información contenida en la fuente de inteligencia artificial de la máquina robótica, como lo es la interacción con el medio externo: “Un robot es una máquina, provista de cierta complejidad tanto en sus componentes como en su diseño o en su comportamiento, y que manipula información de su entorno para así interactuar con él.”

Por su parte BARRIO¹² precisa la definición de los robots con fundamento en sus cualidades esenciales de *sentir-pensar-actuar*, artificialmente: “Pero sí hay

¹⁰ J. García-Prieto, “¿Qué es un Robot?”, en Barrio, Moisés, *Derecho de los Robots*, Segunda edición, Wolter Kluwer España, S.A., Madrid, 2019, p. 42.

¹¹ *Ídem*.

¹² M. Barrio, “Del derecho de internet al derecho de los robots”, en Barrio, Moisés, *ob. cit.*, p. 74.

un cierto consenso en destacar que los auténticos robots tendrían una serie de características distintivas desde el punto de vista técnico, condensadas en la capacidad de recoger datos mediante sensores (*sentir*), de procesar los datos en bruto (*pensar*) y de planificar y cumplir acciones mediante conocimientos e informaciones adquiridas, generalmente en función de objetivos prefijados (*actuar*). En cambio, serían atributos solo eventuales la capacidad de comunicación con un operador, con otros robots o con una red externa, y la de aprendizaje. De este modo, un robot *stricto sensu* sería aquel <<objeto mecánico que capta el exterior, procesa lo que percibe y, a su vez, actúa positivamente sobre el mundo>>. Es lo que los profesores PFEIRES y SCHEIER, con expresión exacta bautizaron como el paradigma de <<sentir-pensar-actuar>>, que permite sustantivar a los robots de otras tecnologías. Por ejemplo, un ordenador portátil con una cámara puede, hasta cierto punto, detectar y procesar el entorno exterior. Pero el portátil no actúa sobre el mundo físico. Un coche de control remoto con una cámara detecta y afecta físicamente a su entorno, pero depende del conductor humano para su pilotaje.”

En suma, el robot como artefacto tecnológico necesita de tres atributos para ser distinguido de otras herramientas tecnológicas utilizadas por el hombre. No basta que el objeto tecnológico capte y procese información como es el caso de los ordenadores móviles; es necesario que el robot interactúe y afecte el mundo exterior dirigido por la información contenida en el programa informático (*software*). Estas líneas nos llevan no solo a los atributos de los robots para distinguirlos de otros dispositivos tecnológicos, también suman a la distinción entre el robot como objeto corpóreo y funcionalidad mecánica con la capacidad de interactuar físicamente; y su fuente de inteligencia artificial.

Se distingue entonces al robot en cuanto entidad dotada de una materialización mecánica y el sistema de software que capta y procesa información y que lo dota de inteligencia artificial. Considerando así sus dos elementos integrantes, esto es, el aspecto corpóreo y el aspecto artificial o programable nos parece indicado para concluir este epígrafe traer al texto parte del trabajo de ORTEGA¹³: “Hay varias definiciones, y aunque todas acaban siendo parecidas, hay más que diferencias de matices entre ellas. Svi Schiller, de la Universidad Ariel de Israel, lo caracteriza de forma sencilla como «un sistema mecánico programable».”

3. Dimensión jurídica de los robots: ¿tienen los robots personalidad jurídica?

3.1. Individuo y personalidad jurídica

En la película *I.A. Inteligencia Artificial* de Steven Spielberg (2001), el actor Haley Joel Osment representa a David, un innovador robot creado y programado

¹³ Andrés Ortega, *La imparable marcha de los robots*, Alianza Editorial S.A., Madrid, 2016, p. 14.

con la habilidad de amar. David, es adoptado por Henry y su esposa Mónica Swinton quienes tienen un hijo biológico llamado Martín. Resulta interesante que a lo largo de la película se desarrollan escenas que remarcan la naturaleza *no humana* de David, a pesar de sus similitudes con los humanos. Particular es el momento cuando David le responde a su hermano Martín que él no tiene fecha de cumpleaños; o cuando los amigos de Martín en un día de piscina se burlan de David por ser un ser mecánico y no un ser orgánico.

Esta obra cinematográfica es relevante para analizar la naturaleza de las máquinas inteligentes desde una perspectiva estrictamente jurídica. Es cierto que el concepto de persona en el mundo de Derecho atiende a los parámetros positivos que fija el legislador sin considerar lo que contiene o son los entes calificados como tal en otras realidades extrajurídicas. No obstante, en el caso de las personas físicas (naturales), sí creemos que antes que el ser humano sea un sujeto jurídico, es una persona individual que, para integrarse a la vida social, primero debe pertenecerle como especie. Solo es posible que un ente humano se sujete a una organización jurídica en tanto desde su unicidad esté consciente de la organización jurídica del cual es sujeto, partícipe y responsable.

Esta identidad individual es lo que RECASENS SICHES¹⁴ califica como el *yo radical* o *unidad empírica de su ser concreto* que se ve determinado por factores biológicos, psíquicos, sociales y culturales. Es decir, la existencia jurídica de un humano está supeditada a su identidad individual como ser biológico y psicológico que se va transformando en su interacción con la sociedad y el ambiente. Se es sujeto jurídico como individuo humano en tanto se es hombre: “Es decir, respecto de la persona jurídica individual no planteaba ningún problema difícil. Es decir, respecto de la persona jurídica individual se habían visto tan sólo dos cuestiones: la de cómo se conoce la persona individual; y la de a quién debe confiarse esta categoría. Lo primero se ha contestado diciendo que el hombre es el substrato de la personalidad jurídica individual; lo segundo se ha resuelto afirmando que todos los hombres deben ser consideradas personas por el Derecho.”¹⁵

Sobre el antecedente de la vida del hombre en sociedad se construye la persona en el mundo jurídico, siendo tal, el sujeto titular de derechos y deberes jurídicos lo cual aplica tanto a las personas físicas, como a los entes colectivos.¹⁶ En el caso de las personas colectivas se trata de una personalidad jurídica construida por el Derecho. Es decir, tales entes sociales no tienen una existencia única y autónoma más allá del mundo jurídico.

¹⁴ Luis Recasens Siches, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, Vigésimo primera edición, Editorial Porrúa S.A. de C.V., Ciudad de México, 2019, p. 259.

¹⁵ *Ibíd.*, p. 262.

¹⁶ *Ibíd.*, p. 260.

Tal como magistralmente lo explica RECASENS SICHES¹⁷: “La personalidad es la *forma jurídica de unificaciones de relaciones*; y como las relaciones jurídicas son relaciones humanas, y su fin es siempre la realización de intereses humanos, la personalidad no sólo se concede al hombre individual, sino también a colectividades, o a otro substrato de base estable, para la realización de obras comunes. Las colectividades son pluralidades de individuos que persiguen un interés común, masas cambiantes que se encaminan a un mismo fin; y el Derecho; al concederles personalidad, unifica idealmente, jurídicamente, su actuación; con lo cual las dota de igual agilidad y facilidad de movimientos que a un individuo”.

Con esta idea de la trascendencia del individuo (hombre) como ser individual (humano) para ser centro de imputación de personalidad jurídica es que OCHOA¹⁸ presenta el artículo 6 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos en el sentido de que solo el individuo como especie humana puede ser sujeto de derecho: “Sólo el individuo de la especie humana es persona en el sentido filosófico-jurídico de la palabra, relevando su entidad personal de su ser que tiene que tener en consideración el Derecho. Sólo el ser humano es un fin en sí mismo y sólo por el progreso de la civilización occidental es que se le ha considerado como sujeto de derecho. El artículo 6 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos adoptada por la Asamblea General de Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, según el cual: “todo ser humano tiene derecho, en todas partes, al reconocimiento de su personalidad”, tiene en mente, exclusivamente, y en primer lugar, al ser humano como ser natural individual por ser hecho a imagen y semejanza de Dios provisto de alma con deseo de inmortalidad según las concepciones filosóficas que sostienen la inmortalidad del alma.”

Como complemento al pensamiento expuesto sobre la limitación del concepto de personalidad en el mundo jurídico, AGUILAR¹⁹ precisa tres definiciones: “Entre las innumerables definiciones de persona en Derecho, podemos citar tres, todas equivalentes: 1° Persona es todo ente susceptible de tener derechos o deberes jurídicos. 2° Persona es todo ente susceptible de figurar como término subjetivo en una relación jurídica; y, 3° Persona es todo ente susceptible de ser sujeto activo o pasivo –pretensor u obligado- en una relación jurídica.” De acuerdo con ello, se reafirma el contenido de lo que hemos venido exponiendo sobre los atributos del concepto de persona en el mundo jurídico. Solo se es persona jurídica si se tiene la capacidad de ser titular de derechos y deberes jurídicos. Tal condición otorga a sus titulares la posibilidad de ser parte en relaciones jurídicas producto de hechos o actos jurídicos, bien como sujeto activo

¹⁷ *Ibid.*, p. 263.

¹⁸ Oscar Ochoa, *Derecho Civil: personas*, Primera edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2006, p. 172.

¹⁹ José Luis Aguilar Gorronzona, *Derecho Civil: personas*, Vigésimo primera edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2008, p. 39.

y titular de un derecho, o como obligado por el cumplimiento de un deber correlativo en tanto se pertenece a la especie humana.

En el Derecho positivo venezolano²⁰ la titularidad de derechos y obligaciones como sujeto de derecho solo corresponde a los individuos de la especie humana: “Artículo 16.- Todos los individuos de la especie humana son personas naturales.” Así, en la legislación venezolana solo el hombre como especie humana puede ser un sujeto de derecho en el sentido que sus relaciones dentro de la comunidad pueden ser objeto de derecho y deberes jurídicos. El legislador sin atisbos de dudas solo incluye dentro del supuesto hipotético de persona natural al individuo como ser humano. El derecho considera su existencia, su individualización y atributos al otorgarle la posibilidad de ser titular de derechos y deberes jurídicos.²¹

Por todo lo anterior y sin menoscabo de las discusiones que abordaremos en los próximos epígrafes, afirmaremos con rotundidad que los robots no pueden ser centro de imputación normativa como plenos sujetos de derechos o deberes jurídicos en la legislación venezolana. Su naturaleza les impide ser un sujeto de la especie humana. Por tanto, los descarta como sujeto de las disposiciones referidas a las personas naturales o personas jurídicas con plenos derecho y deberes jurídicos.

En nuestro criterio los robots son bienes muebles de conformidad con el artículo 532 del Código Civil Venezolano: “Artículo 532.- Son muebles por su naturaleza los bienes que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior.” Por ello, aun cuando la complejidad tecnológica de los robots haya alcanzado niveles avanzados en cuanto a la autonomía y simulación de motricidad de los individuos, lo cual les permite realizar tareas propias de la especie humana por aplicación de la inteligencia artificial, no les quita, ni menoscaba su naturaleza de bienes muebles en el mundo jurídico.

Esta posibilidad de considerar a los robots como simples cosas o bienes muebles es discutida en España. Es el caso de DIAZ²², quien cuestiona la categorización de los robots como simples cosas o bienes muebles en virtud del artículo 133 del Código Civil. Su planteamiento se ubica en la dificultad de encuadrar como bienes muebles a los robots con inteligencia artificial y capacidad de realizar tareas netamente humanas como aprender y tomar decisiones. Adicional a ello, propone la clasificación de los robots en una categoría especial de persona.

²⁰ Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinaria, del 26 de julio de 1982.

²¹ Oscar Ochoa, *ob. cit.*, p. 172.

²² Julia María Díaz Calvarro, “El robot como contribuyente. Reflexión sobre la personalidad jurídica digital”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, N° 37, Universidad de Extremadura, Extremadura, 2021, p. 60, consulta en: <https://publicaciones.unex.es/index.php/AFD/article/download/1019/1071/>

3.2. Propuesta Europea de personalidad jurídica específica para los robots

Es evidente la imposibilidad de encajar la naturaleza de los robots en alguna de las categorías establecidas en el Derecho positivo, al menos en la legislación venezolana, para considerársele como persona física; por tanto, sujeto de derechos y obligaciones. Como tal, un robot no es una persona natural porque no es un humano. Dada esta realidad se han planteado desde el seno de las instituciones de la Unión Europea propuestas para creación una *personalidad jurídica específica* para los robots.²³

En tal sentido se señala que dadas las deficiencias del actual marco jurídico para imputar responsabilidad contractual a los robots por daños a terceros en tanto no son sujetos de derechos y obligaciones y que tal responsabilidad corresponde a un agente humano concreto como el productor o fabricante, entonces debe crearse a largo plazo una *personalidad jurídica específica* para los robots. Ese tipo de personalidad busca que: “los robots autónomos más complejos puedan ser considerados personas electrónicas responsables de reparar los daños que puedan causar, y posiblemente aplicar la personalidad electrónica a aquellos supuestos en los que los robots tomen decisiones autónomas inteligentes o interactúen con terceros de forma independiente.”

Además, se indica como características de un robot inteligente las siguientes: (i) capacidad de adquirir autonomía mediante sensores y/o mediante el intercambio de datos con su entorno (interconectividad) y el intercambio y análisis de dichos datos; (ii) capacidad de autoaprendizaje a partir de la experiencia y la interacción (criterio facultativo); (iii) un soporte físico mínimo; (iv) capacidad de adaptar su comportamiento y acciones al entorno; e (v) inexistencia de vida en sentido biológico.

Efectivamente, esta puja regulatoria desde el Parlamento Europeo atiende al avance de la robótica y la inteligencia artificial; pero, sobre todo, a la imposibilidad de imputar responsabilidad a un artefacto mecánico alimentado con inteligencia artificial y sin vida en sentido biológico. El robot no puede ser considerado como un agente autónomo imputable o persona jurídica, en tanto como bien apunta GOMEZ-RIESCO²⁴, el robot no es una entidad con plena autonomía, consciencia, capacidad de autorreflexión o capacidad de calificación de conductas como buenas, justas o bondadosas, lo cual es una cualidad de los humanos.

²³ Resolución del Parlamento Europeo del 16 de febrero de 2017, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica, consulta en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051_ES.html

²⁴ J. Gómez-Riesco, “Los robots y la responsabilidad civil extracontractual”, en Barrio, Moisés, *ob. cit.*, p. 152.

En definitiva, las propuestas regulatorias de la Unión Europea no son determinantes para desmontar el concepto tradicional de personalidad jurídica de la especie humana. Un robot inteligente carece de sentido humano al ser una máquina que se alimenta de datos, lo cual le permite interactuar con el entorno. No es un ser orgánico en sentido biológico y solo su capacidad tecnológica le permite adaptar de manera limitada su comportamiento y acciones al mundo exterior.

4. Breves consideraciones sobre el principio constitucional de capacidad contributiva

En Venezuela el ordenamiento jurídico se crea y se aplica (*o, debiese*) según las normas y principios contenidos en la Constitución Nacional²⁵. La Carta Magna es la norma que rige la creación y aplicación de todas las otras disposiciones legales. También rige sobre los procedimientos de adopción y aplicación doméstica de instrumentos jurídicos de carácter internacional. Su carácter normativo obliga a que tanto la creación como la aplicación e interpretación de las reglas jurídicas estén sujetas a su contenido por cuanto es la norma superior del sistema jurídico. Además, señalar que la Constitución del Estado es la norma suprema del ordenamiento jurídico implica postular el principio de legalidad. Este principio exige que toda regla del ordenamiento jurídico, así como la actuación de los órganos del Estado y de sus funcionarios deban someterse a las normas y principios constitucionales.

En este sentido el artículo 7 de la Constitución Nacional, exige: “La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución.” Así, la Constitución Nacional, los instrumentos internacionales en materia de Derechos Humanos, el Código Orgánico Tributario, las leyes que crean los distintos tributos, nacionales o estatales, directos o indirectos, los decretos-leyes, resoluciones, providencias administrativas y las decisiones judiciales, forman un sistema jurídico. Este sistema nace y opera bajo la guía de ciertos principios que se hallan contenidos en la norma suprema y se irradian a otras leyes. También, su contenido axiológico se corresponde con los valores que rigen el ordenamiento jurídico como un todo, entre otros: “la preeminencia de los derechos humanos”.

Nos encontramos así con los principios constitucionales de la tributación como exigencias supremas que limitan el poder de crear, fiscalizar, determinar y recaudar tributos.²⁶ Son verdaderos imperativos categóricos que se erigen como derechos y garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario.

²⁵ Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario del 24, de marzo de 2000. Cuya primera enmienda se publicó en la Gaceta Oficial No. 5.908, del 19 de febrero de 2009.

²⁶ Luis Fraga-Pittaluga, *Principios Constitucionales de la Tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, p. 24.

Estos principios son el marco de las libertades fundamentales del contribuyente frente al poder de imposición. Por tener este poder limitan el sacrificio sobre la propiedad privada del contribuyente. Es evidente que la limitan para hacer eficaz al tributo como mecanismo financiero de impacto social. No obstante, deslegitiman el poder fiscal del Estado cuando los límites racionales impuestos por los derechos fundamentales son sobrepasados por un sistema tributario punitivo y de fuerza más que como un instrumento de cooperación social.²⁷

Uno de tales principios es el principio de capacidad contributiva contenido en el artículo 316 de la Constitución Nacional: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

El principio de capacidad contributiva se hace eficaz en el diseño y aplicación de los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Algunos con incidencia directa sobre la renta, sobre la propiedad del contribuyente como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre actividades económicas, el impuesto a las transacciones financieras, el impuesto sobre publicidad y propaganda, el impuesto sobre inmuebles urbanos. Otros con incidencia indirecta sobre la riqueza del contribuyente, pero con incidencia directa sobre el valor añadido de la producción en las distintas etapas de la circulación económica, como el impuesto al valor agregado.

La definición del principio de capacidad contributiva ha sido una fuente inagotable de elaboraciones teóricas. No obstante PITTALUGA²⁸ afirma que la definición más acabada y aprehensible del principio de capacidad contributiva la ofrece TARSITANO²⁹, al señalar que la capacidad contributiva es: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.”

Visto lo expuesto, el principio constitucional de capacidad contributiva exige que el contribuyente como sujeto de derecho y obligaciones, esto es, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria pague tributos en la medida de su

²⁷ M. Cortés Domínguez, “Los principios generales tributarios”, en Gustavo Naveira de Casanova, *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria*, Abeledo Perrot, S.A., Buenos Aires, 2012, p. 24.

²⁸ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, p. 76.

²⁹ A. Tarsitano, “El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva”, en E. García Belsunce, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 307.

capacidad económica. Es lo que MARÍN³⁰, califica como la vertiente garantista del principio de capacidad económica: ".../., de la que se deriva el mandato dirigido al legislador de tipificar como imponibles solo hechos que sean indicativos y reveladores de esa capacidad económica."

Solo el contribuyente como individuo, especie humana y persona jurídica puede ser centro de imputación de derechos y deberes propios de la obligación de pago de tributos. Efectivamente, la materialidad del tributo genera una relación jurídica entre un sujeto activo (Estado o Fisco Nacional) y un sujeto pasivo (el contribuyente o particular). Esta relación jurídica nace cuando las personas (jurídicas particulares o jurídicas colectivas) realizan algún hecho con efectos tributarios.

Ciertamente, la relación tributaria se concibe como una relación jurídica en tanto el contribuyente como el Fisco Nacional son titulares de derechos y deberes correlativos por así estar prescrito en el Derecho positivo. En virtud de esta relación jurídica, el Estado puede exigir del contribuyente el pago del tributo y demás deberes tributarios; y, en caso de que el contribuyente se resista a hacerlo, ha de soportar coactivamente las sanciones previstas en el ordenamiento jurídico.

5. Desempleo y capacidad contributiva transhumana

5.1. Desempleo y progreso tecnológico

Sobre la innovación tecnológica representada en la robótica y automatización de los procesos productivos se ha descargado la responsabilidad del desempleo por reemplazo de la fuerza laboral³¹. Es muy ilustrativo acudir a los datos mostrados por OPPENHEIMER³² con numerosas fuentes estadísticas. Por ejemplo, con base en estudios de la Universidad de Oxford del 2013 que indican una pérdida del 47% del empleo a escala mundial en los próximos 15 o 20 años por la automatización. Adicionalmente, con base en el estudio de la consultora global Mckinsey expone la advertencia de que las nuevas tecnologías dejarían sin trabajo no solo a trabajadores manufactureros, sino también a cerca de 110 y 140 millones de oficinistas y profesionales para el año 2025. Otro dato representativo es la disminución del empleo en el sector de la banca debido a la reducción de las sucursales en todo el mundo. Es el caso de los países nórdicos que en 2004 tenían

³⁰ Gloria Marín Benítez, Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, Madrid, 2018, p. 44, consulta en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6293/documento/art03.pdf?id=8507&forceDownload=true>

³¹ Parthasarathi Shome, *Taxation of Robots*, ADB, The Governance Brief, Issue 44, 2022, p. 3, consulta en: <http://www.adb.org/publications/series/governance-briefs>

³² Andrés Oppenheimer, *¡Sálvese quien pueda!, el futuro del trabajo en la era de la automatización*, Penguin Random House Grupo Editorial S.A. de C.V., Ciudad de México, 2018, p. 15.

25 bancos por 100,000.00 habitantes; mientras para 2014 se tenían 17 bancos por la misma cantidad de habitantes³³. En el sector de servicios legales, tan solo en Gran Bretaña ya han desaparecido 31,000.00 empleados, principalmente secretarías y asistentes legales, debido a la aplicación de plataformas de servicios digitales y se espera que en las próximas dos décadas desaparezcan cerca de 114,000.00.³⁴

En consecuencia, las propuestas teóricas de impuestos sobre los robots argumentan la caída del ingreso público debido al desempleo generado por el reemplazo de trabajadores principalmente en tareas rutinarias. Sobre el particular SEGURA³⁵ afirma con rotundidad que producto de la sustitución de empleos por sistemas robóticos e inteligencias artificiales, durante los próximos veinte años millones de trabajadores van a ser incapaces de reubicarse en los empleos creados por la denominada Revolución Digital o Cuarta Revolución Industrial. En consecuencia, como paliativo al costo social del desempleo tecnológico se propone la existencia del pago de una renta básica universal. Dejando un gran margen de discusión sobre la efectividad de tal medida en cuanto al monto que debe otorgarse, los beneficiarios efectivos del pago, el tiempo y el origen de la financiación de tal gasto social.

En la misma línea de discusión, SANTOS³⁶, con base en los estudios de UGUINA³⁷, RUIZ³⁸ y OBERSON³⁹ señala que el futuro es amenazante para los estados debido a la aparición y uso creciente de los robots inteligentes con capacidad humanas tales como aprender, enseñar y tomar decisiones complejas. Las preocupaciones se centran en el reemplazo irremediable de la fuerza de trabajo humano. Además, afirma que los estados perderán recaudación por imposición directa sobre los rendimientos del trabajo personal y cuota de

³³ *Ibíd.*, p. 33.

³⁴ *Ibíd.*, p. 163.

³⁵ M. Segura, “Los robots en el Derecho financiero y tributario”, en Barrio, Moisés, *ob. cit.*, p. 217.

³⁶ I. Santos Flores, “Robot y persona: reflexiones sobre la capacidad económica atribuible a robots inteligentes”, en Serrano Antón, Fernando, *Fiscalidad e inteligencia artificial Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi Thomson Reuters, España, 2020, p. 58.

³⁷ Jesús Uguina, “El impacto de la robótica y el futuro del trabajo”, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, t. LXVII, no. 269, septiembre-diciembre, UNAM, México, 2017.

³⁸ María Amparo Grau Ruiz, “La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica”, en *Nueva Fiscalidad*, Editorial Dykinson, España, 2017.

³⁹ Xavier Oberson, “Taxing robots? From the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots”, en *World Tax Journal*, publicaciones del International Bureau Fiscal Documentation (IBFD), Países Bajos, 2017.

seguridad social. También se incrementarán las exigencias sociales de los trabajadores reemplazados por robots inteligentes, incrementándose correlativamente la necesidad de recursos públicos para el pago de pensiones, seguridad social, seguros de desempleo y ayudas económicas en general. Para cerrar, como los trabajadores perderán poder de compra y capacidad de gastos por dejar de consumir, entonces también habrá efectos negativos sobre los ingresos públicos por imposición indirecta.

Al respecto destaca la opinión de MOORE⁴⁰, sobre el uso industrial de los *cobots* y los *chatbots*. Los *cobots* en la automatización de los procesos productivos industriales a través de brazos robóticos, tal como es el caso de las fábricas de automóviles con la incorporación de robots en las líneas de montaje. De tal forma, la automatización implica la sustitución explícita del brazo humano por el brazo robótico, los cuales con la incorporación de inteligencia artificial no solo sustituyen la fuerza manual del trabajador, sino también su capacidad intuitiva y de pensar. En el caso de los *chatbots*, trabajan en colaboración con las personas no solo físicamente; también se implementan en el soporte de los sistemas para atender consultas telefónicas de los clientes. Por tanto, es una herramienta tecnológica dotada de inteligencia artificial para atender consultas básicas propias de los servicios de atención al cliente.

En el estado actual de la discusión sobre el impacto de la robótica y la inteligencia artificial en el empleo, notamos que se presenta una radicalización de posiciones que descuida la realidad impositiva global y las ventajas laborales del progreso tecnológico.

En *primer lugar*, se desconoce el esfuerzo de las principales economías del mundo en reducir los costos fiscales sobre los salarios para mitigar los impactos económicos de situaciones extraordinarios como las pandemias globales. En tal sentido⁴¹, el informe 2022 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) sobre el impacto del COVID en la tributación laboral, muestra cómo (i) para 2020 y 2021 Canadá, Finlandia y Corea incrementaron su cuota fiscal sobre imposición laboral debido al incremento de las contribuciones de la seguridad social para empleados y empleadores, y (ii) en varios de los 12 países miembros la disminución de la imposición salarial se debió a tasas más bajas en el impuesto sobre la renta personal. Por ejemplo, en Australia el impuesto sobre la renta fue reformado para reducir el impuesto sobre nóminas de 5.45% a

⁴⁰ V. Phoebe Moore, *Inteligencia artificial en el entorno laboral. Desafíos para los trabajadores*, en *El Trabajo en la Era de los Datos*, publicación del BBVA, Madrid, 2019, p. 7, consultado en: <https://www.bbvaopenmind.com/wp-content/uploads/2019/11/BBVA-OpenMind-Phoebe-V-Moore-Inteligencia-artificial-en-entorno-laboral-Desafios-para-trabajadores.pdf>

⁴¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico *Taxing Wages 2022, Impact of COVID-19 on the Tax Wedge in OECD Countries*, 2020, consultado en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>

4.85% en el ejercicio fiscal 2020 y 2021. En la República Checa, el impuesto sobre la renta fue reformado para incluir solo el ingreso salarial bruto como base imponible del ejercicio fiscal 2021. En Alemania, se establecieron exenciones para el ejercicio fiscal 2021 sobre el recargo de impuestos a los trabajadores y la base exenta fue incrementada de 972 euros a 16,956.00 euros.

En *segundo lugar*, se esconden las ventajas del progreso tecnológico sobre el empleo, el trabajo y la reducción de costos sociales⁴². Por ejemplo, en Estados Unidos por intervención de la robótica se han reducido los costos de las intervenciones quirúrgicas.⁴³ Destaca la creación de empleos de *Amazon*. Aun cuando la mayor tienda virtual incrementó en 50% el número de robots de transporte y carga en sus depósitos en 2016, pasando de 30,000.00 a 45,000.00 robots y creando 50% más de trabajadores. Además, creó más de 100,000.00 directos en los siguientes 18 meses.⁴⁴

5.2. La utópica tributación transhumana

Los robots no deben generar preocupación al legislador en la creación de nuevos tipos fiscales sobre máquinas alimentados por inteligencia artificial. Constitucionalmente se exige que el poder tributario sea ejercido sobre el sujeto con personalidad y capacidad para ser titular de derechos y deberes jurídicos. Solo así puede materializarse una relación jurídica de contenido patrimonial para detraer del sujeto pasivo un monto como tributo en la medida de su capacidad económica y sin que tal exigencia pecuniaria limite o afecte lo requerido para cubrir sus necesidades de existencia mínima vital.

No puede confundirse la potencialidad de un activo tecnológico para incrementar la productividad y por tanto los ingresos de la empresa, con la posibilidad de imputársele algún tipo de capacidad para pagar tributos. Como inversión productiva, los robots no se distinguen en su aplicación operativa de la máquina de vapor, ordenadores, tractores o cualquier otro bien mueble incorporado al proceso productivo, sujeto a amortización o depreciación durante

⁴² M. Segura, “Los robots en el Derecho financiero y tributario”, en Barrio, Moises, *ob. cit.*, p. 211. Nos permitimos transcribir unas líneas del pensamiento de SEGURA sobre la ideologización de las exposiciones contra la innovación tecnológica: “Pero desde sectores ideológicos que podemos calificar de populistas, tanto de derechas como de izquierdas, es muy común culpar de la aparición del fuerte desempleo a la globalización y a la tecnología. Y, así, surgen soluciones simplistas que postulan un reparto del trabajo –dando por hecho que éste se trata de un bien escaso que debe ser racionado–, o una renta básica para que los excluidos no protesten.”

⁴³ Andrés Oppenheimer, *ob. cit.*, p. 38.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 55. Véase también, Microsoft Corporation, *The Future Computed, Artificial Intelligence and its role in society*, Redmond, Washington, 2018, p. 92, consulta en: https://news.microsoft.com/cloudforgood/_media/downloads/the-future-computed-english.pdf

sus años de vida útil. La potencialidad del activo tecnológico para imitar conductas humanas producto de la inteligencia de datos o la automatización programada no lo convierte en individuo. Podría categorizársele como un activo tecnológico especial por su uso, innovación y utilidad sujeto a amortización en cada ejercicio económico.

La distribución del costo de la inversión tecnológica en robots es lo que permite al empresario generar riqueza y sobre esa riqueza pagar impuestos. No hay posibilidad de imputarle riqueza a un activo productivo cualquiera sea la manifestación o índice establecido, bien se trate de ingreso bruto, renta neta, valor de mercado o precio de compra. Los robots son herramientas que potencian la productividad de los generadores de riqueza y por eso se incorporan como inversión a la empresa. La única posibilidad subjetiva de configurar al sujeto pasivo en el uso de la robótica debe estar dirigida al empresario que invierte en innovación tecnológica. El robot no puede ser sujeto pasivo tributario, ni como contribuyente, ni como responsable por cuanto solo es un elemento productivo sin capacidad contributiva.

Tampoco puede justificarse una postura en favor de la atribución de capacidad contributiva a los robots, sobre la creación de una personalidad jurídica específica, tal como si se tratase de sociedades, asociaciones o fundaciones. A este tipo de agrupaciones el derecho les reconoce personalidad jurídica por referirse precisamente de la suma de voluntades individuales en un proyecto, actividad generadora de renta o con un propósito social, científico, cultural. Son grupos humanos que el derecho les reconoce personalidad para ser titulares de derechos y obligaciones. No se trata de humanos aplicados como activos a un proceso productivo. No es el caso de los robots. Estos artefactos tecnológicos no se suman con voluntad y propósito individual a una actividad productiva generadora de renta porque no son especie humana. Son aplicados por voluntad del empresario quien genera renta y se hace titular de una obligación de pago frente al Estado.

Adicional a ello, tal como lo expone SEGURA⁴⁵, el abordaje de una propuesta que grave con impuestos a la robótica debe considerar que la inversión en un robot por parte del empresario persigue el incremento de la productividad. Por lo que una carga impositiva implicaría desincentivar su uso y al consecuente pérdida de productividad y si el resultado se hace extensivo a todo un país, éste perdería competitividad en los mercados globales.

En definitiva, no puede otorgarse capacidad para pagar tributos a un artefacto mecánico alimentado por datos cuando la relación jurídica que deriva del deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos supone la existencia del individuo de la especie humana como sujeto pasivo.

A pesar de lo expuesto sobre la imposibilidad de calificar como sujetos pasivos de la relación tributaria a los robots, varias son las propuestas impositivas

⁴⁵ M. Segura, *ob. cit.*, p. 214.

que se han planteado para gravar la innovación tecnológica derivada de la robótica y la inteligencia artificial. El abanico de posibilidades impositivas sobre la robótica es amplio, destacándose las siguientes: en *primer lugar*, el reconocimiento de capacidad jurídica a los robots para ser parte de la relación jurídica tributaria como si se tratase de un trabajador con plena capacidad contributiva y titularidad de derechos y obligaciones. Esta línea de pensamiento sigue a la propuesta de personalidad jurídica específica para robots y la consideración impositiva sobre máquinas inteligentes asimilándola a la tributación sobre las personas jurídicas. En *segundo lugar*, aplicar retenciones periódicas sobre el monto ahorrado de gasto salarial por parte del empleador que sustituye mano de obra por aplicación de máquinas inteligentes. En *tercer lugar*, un impuesto especial dentro del impuesto sobre la renta sobre el mayor ingreso representado por el incremento de la productividad por aplicación de la robótica. En *cuarto lugar*, limitación a la amortización de inversión robótica en el impuesto sobre la renta, como un desincentivo a la incorporación de la tecnología sustitutiva de mano de obra en los procesos productivos. En *quinto lugar*, limitación de los porcentajes y tiempos de aplicación de la depreciación de activos robóticos. En *sexto lugar*, incremento de alícuotas sobre clases diferenciadas de ingresos generados por los robots. En *séptimo lugar*, incremento o nuevas tasas de impuestos al consumo por compra de robots o sus componentes. En *octavo lugar*, eliminación de contribuciones de seguridad social de los empleadores, y finalmente la deducción acelerada de gastos salariales futuros para incentivar la contratación de trabajadores.

6. A modo de conclusión

Lo utópico de las propuestas impositivas sobre el uso de la robótica con inteligencia artificial asomando la posibilidad de imputar capacidad jurídica a los robots para ser contribuyente, desconoce postulados fundamentales de la ciencia del Derecho y principios constitucionales de la tributación.

No es aconsejable para el futuro de la humanidad y de su organización jurídica pretender reconocer personalidad jurídica a herramientas tecnológicas alimentadas por inteligencia artificial, buscando el incremento de los ingresos tributarios. Un sujeto de derecho es capaz para ser parte de una relación jurídica en tanto es persona, individuo, humano con plena conciencia del ordenamiento jurídico que le es aplicable y de las consecuencias en caso de incumplimiento.

Tampoco es viable fundamentar el análisis de la pretendida imposición robótica sobre estadísticas de desempleo. Hoy los países con mayor índice de robotización y automatización presentan los mejores índices de empleo y calidad de vida. Lo contrario sucede con los países poco industrializados o en vías de desarrollo.

Finalmente, las mejoras en el ingreso tributario de los estados por imposición directa o indirecta deben partir de la premisa del incentivo productivo en el sector empresarial. No es por la vía de nuevos tipos fiscales sobre el uso de la robótica o

la mayor productividad que su aplicación representa que se lograrán los objetivos de recaudación. Estamos convencidos que el incremento de la amortización de inversiones en robots, incluso permitiendo la imputación acelerada de costos que representen innovaciones tecnológicas comprobables en los procesos productivos, más la ordinaria aplicación de impuestos al consumo por su adquisición, es la solución completa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILAR GORRONDONA, José Luis, *Derecho Civil: personas*, Vigésimo primera edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2008.

ALANDETE, David, *John McCarthy, el arranque de la inteligencia artificial*, 2011. Disponible en: https://elpais.com/diario/2011/10/27/necrologicas/1319666402_850215.html

BARRIO, Moisés, *Derecho de los Robots*, Segunda edición, Wolter Kluwer España, S.A. Madrid, 2019.

BODEN, Margaret, *Inteligencia Artificial*, Primera edición, Turner Publicaciones S.L., Madrid, 2017.

COMISIÓN EUROPEA, *White Paper on Artificial Intelligence. A european approach to excellence and trust. European Commission. COM(2020) 65 final. (Brussels, 19-2-2020)*”, 2020. Disponible en: <https://ec.europa.eu/info/publications/white-paper-artificial-intelligenceeuropean-approach-excellence-and-trust>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre inteligencia artificial para Europa. COM(2018) 237*, 2020. Disponible en: <https://eurlex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0237>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

COMISIÓN EUROPEA, *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre las implicaciones de seguridad y responsabilidad de la inteligencia artificial, el Internet de las cosas y la robótica. COM(2020) 64 final. Brussels, 19-2-2020*, 2020. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0064>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

DEPARTAMENTO DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DEL MINISTERIO DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA DE CHINA, *Next Generation Artificial Intelligence Development Plan*, P.R. China, 2017. Disponible en: <http://fi.chinaembassy.gov.cn/eng/kxjs/201710/P020210628714286134479.pdf>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

DÍAZ CALVARRO, Julia María, “El robot como contribuyente. Reflexión sobre la personalidad jurídica digital”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, N° 37, Universidad de Extremadura, Extremadura, 2021. Disponible en: <https://publicaciones.unex.es/index.php/AFD/article/download/1019/1071/>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Principios Constitucionales de la Tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012.

FORD, Martin, *El ascenso de los robots*, Ediciones Culturales Paidós, S.A. de C.V., Ciudad de México, 2020.

GARCÍA BELSUNCE, Eduardo, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

GRAU, María Amparo, “La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica”, *Nueva Fiscalidad*, Editorial Dykinson, España, 2017.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria, *Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, Madrid, 2018. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6293/documento/art03.pdf?id=8507&forceDownload=true>; consultado en fecha 6 de julio de 2022.

MICROSOFT CORPORATION, *The Future Computed, Artificial Intelligence and its role in society*, Redmond, Washington, 2018. Disponible en: https://news.microsoft.com/cloudforgood/_media/downloads/the-future-computed-english.pdf

MOORE, V. Phoebe, “Inteligencia artificial en el entorno laboral. Desafíos para los trabajadores”, *El Trabajo en la Era de los Datos*, publicación del BBVA, Madrid, 2019. Disponible en: <https://www.bbvaopenmind.com/wp-content/uploads/2019/11/BBVA-OpenMind-Phoebe-V-Moore-Inteligencia-artificial-en-entorno-laboral-Desafios-para-trabajadores.pdf>

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria*, Abeledo Perrot, S.A., Buenos Aires, 2012.

OBERSON, Xavier, “Taxing robots? From the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots”, *World Tax Journal*, Publicaciones del International Bureau Fiscal Documentation (IBFD), Países Bajos, 2017.

OCHOA, Oscar, *Derecho Civil: personas*, (Primera edición), Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2006.

OPPENHEIMER, Andrés, *¡Sálvese quien pueda!, el futuro del trabajo en la era de la automatización*, Penguin Random House Grupo Editorial S.A. de C.V., Ciudad de México, 2018.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO, *Taxing Wages 2022, Impact of COVID-19 on the Tax Wedge in OECD Countries*, 2022. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>; consultado el 6 el de julio de 2022.

ORTEGA, Andrés, *La imparable marcha de los robots*, Alianza Editorial S.A., Madrid, 2016.

PARLAMENTO EUROPEO, *Resolución con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica*, 2017. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051_ES.html; consultado el 6 el de julio de 2022.

_____, “Resolución del Parlamento Europeo, de 12 de febrero de 2019, sobre una política industrial global europea en materia de inteligencia artificial y robótica (2018/2088(INI))”, 2020. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/>; consultado el 6 el de julio de 2022.

PRITCHARD, Gareth., HATHERELL, Debbie., YOUNG, Lorraine y STOCKER, Alice, *Cuando los impuestos se encuentran con la tecnología. Implicaciones tributarias de la industria 4.0.*, 2017. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Impuestos%20y%20tecnolog%C3%A4Da.pdf>; consultado el 6 el de julio de 2022.

RECASENS SICHES, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, Vigésimo primera edición, Editorial Porrúa S.A. de C.V., Ciudad de México, 2019.

RODRÍGUEZ, Pablo, *Inteligencia Artificial, cómo cambiará el mundo (y tu vida)*, Primera edición, Ediciones Culturales Paidós, S.A. de C.V., Ciudad de México, 2022.

SERRANO ANTÓN, Fernando, *Fiscalidad e inteligencia artificial Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi Thomson Reuters, España, 2020.

SHOME PARTHASARATHI, *Taxation of Robots*, ADB. The Governance Brief, Issue 44, 2022. Disponible en: <http://www.adb.org/publications/series/governance-briefs>; consultado el 6 el de julio de 2022.

UGUINA, Jesús, *Impacto de la robótica y el futuro del trabajo*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, UNAM, t. LXVII, N° 269, septiembre-diciembre, México, 2017.

Referencias legislativas

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

____ Código Civil Venezolano, publicado en Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario, del 26 de Julio de 1982.

SITUACIÓN PRESENTE DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN PERÚ Y VENEZUELA. PERSPECTIVAS A FUTURO

*Carlos Enrique Paredes**

SUMARIO

I. Introducción. II. Modelos de negocio del comercio electrónico. 2.1. Comercio electrónico. a. *E-tailer*. b. *Marketplace*. c. *Sharing economy* (economía colaborativa o compartida). d. Suscripción. 2.2. Publicidad y afiliación. III. Búsqueda del consenso internacional en la fiscalidad de la economía digital. 3.1. Acción 1 del Plan BEPS. 3.2. Marco Inclusivo (*Inclusive Framework*). 3.3. Pilar Uno (*Pillar One Blueprint*) y Pilar Dos (*Pillar Two Blueprint*). 3.4. Declaración de la OCDE y el Marco Inclusivo sobre el enfoque de dos Pilares. a. Primer Pilar. b. Segundo Pilar. IV. Otras propuestas internacionales para la fiscalidad de la economía digital. 4.1. Unión Europea. V. Fiscalidad de la economía digital en Perú. 5.1. Supuestos de rentas territoriales en la Ley de Impuesto a la Renta del Perú (LIR). Su aplicabilidad a la economía digital. 5.2. Definición de los servicios digitales en la LIR y su Reglamento. 5.3. Tratamiento aplicable a la economía digital según los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) suscritos por el Perú. a. Venta de bienes muebles corporales. b. Servicios digitales. 5.4. Perspectivas de la próxima fiscalidad de los servicios digitales en Perú. VI. Fiscalidad de la economía digital en Venezuela. 6.1. Definición del principio de territorialidad en el contexto del régimen de renta mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) de Venezuela. 6.2. Definición y establecimiento de supuestos de rentas territoriales. a. Venta de bienes muebles corporales. b. Servicios. 6.3. Tratamiento aplicable a la economía digital según los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) suscritos por Venezuela. 6.4. Perspectivas de la próxima fiscalidad de los servicios digitales en Venezuela. a. Establecimiento transitorio de impuesto a los servicios digitales. b. Gravamen de los servicios digitales con el Impuesto al Valor Agregado (IVA). c. Adhesión a la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre el enfoque de dos Pilares. VII. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

* Universidad Central de Venezuela (Abogado, 1993). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) desde 2002. Miembro del Colegio de Abogados del Distrito Capital de Venezuela desde 1993. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) desde 2022. Experiencia profesional de treinta (30) años en el área tributaria. Socio de Paredes & Asociados, Firma asociada a Bakertilly.

I. Introducción

Me honra participar mediante el presente trabajo en el Libro Homenaje al Dr. HUMBERTO ROMERO-MUCI, notable jurista, profesor y académico, cuyas valiosas publicaciones en derecho tributario han desarrollado de manera minuciosa y certera aspectos fundamentales del derecho tributario en Venezuela, y esclarecido distintas incertidumbres en la aplicación de las normas tributarias, con una extraordinaria fundamentación jurídica, y un destacable dominio de los aspectos contables y financieros intrínsecos. Publicaciones que han servido de enseñanza y orientación a abogados, contadores y demás profesionales interesados en el tema tributario. Particularmente, reitero mi agradecimiento al Dr. ROMERO-MUCI por sus enseñanzas y apoyo en mis inicios como autor, mediante su prólogo en 2002 de mi primera publicación **“El Principio de Territorialidad y el Régimen de Renta Mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana”**.

En efecto, hace veinte años desarrolle en la referida publicación el principio de territorialidad en la definición del hecho imponible en materia de impuesto sobre la renta, definiendo esa territorialidad para distintas operaciones generadoras de rentas, o sea, la interpretación de cuando se atribuye en tales casos, el correspondiente factor de conexión objetivo al territorio venezolano. Ahora bien, en la presente oportunidad he seleccionado como tema para mi trabajo, el relativo a la Fiscalidad de la Economía Digital, particularmente, la aplicación del principio de territorialidad a las operaciones propias de la economía digital, y las formas particulares de imposición a tales operaciones que los Estados han adoptado, tal y como está establecido en sus legislaciones domésticas; la exclusión del Estado de la Fuente en el gravamen de tales operaciones, según el derecho tributario internacional, tal y como esté previsto en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs), y la evolución de las propuestas internacionales para la fiscalidad de la economía digital.

Es de destacar que la economía digital es resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías; estandarizado y mejorado los procesos comerciales, e impulsado la innovación en todos los sectores de la economía. En tal sentido, las empresas multinacionales tecnológicas -entre éstos destacan *Google, Apple, Facebook* y *Amazon*-, han sido los principales agentes de este proceso, creando diversos modelos de negocios que ofrecen desde servidores situados principalmente en el territorio de países tecnológicamente avanzados, una serie de servicios digitales a millones de usuarios en casi todos los países del mundo; países en donde las empresas multinacionales tecnológicas no suelen tener presencia física.

En efecto, el fenómeno disruptivo de la economía digital conlleva la posibilidad de operar en cualquier mercado del mundo sin presencia física. Supone que una multinacional puede tener presencia económica sin un lugar fijo de negocios que, en los términos del artículo 5.1 del Modelo OCDE de Convenio

de doble imposición, es requisito esencial para que se pueda hablar de establecimiento permanente. La combinación de la regla de tributación en residencia, junto con la exigencia de presencia física para que pueda haber un establecimiento permanente y quepa gravar en la fuente la renta obtenida, imposibilitaba la tributación de estas empresas allí donde las mismas obtenían su beneficio, resultando inmunes a la fiscalidad en la jurisdicción de la fuente¹.

Fueron los países emergentes y singularmente la India y, en algún caso China, los que promovieron un nuevo nexo (*genuine link*) o punto de conexión que permitiese gravar el beneficio allí donde el mismo se obtuviese. De ahí surge la regla del *value creation*. Se debe tributar allí donde se cree valor, independientemente de donde se tenga la residencia. En tal sentido, las empresas de la economía digital generan una interacción con los usuarios que se prolonga en el tiempo a través de los vínculos que éstos crean en sus equipos y dispositivos. Se trata de una relación permanente que, en sí misma, constituye un valor económico para estas compañías².

Las grandes multinacionales del mundo digital, además de actuar en un entorno cuasi-monopolístico (*Google, Facebook, Twitter o Amazon* son líderes en sus respectivos sectores y apenas tienen competencia) son empresas que no solo actúan en mercados internacionales sin presencia física, sino que el valor añadido de su actividad viene determinado por los usuarios reales o potenciales de sus servicios en los mercados en los que actúan. El vínculo de sus usuarios a través del alta en sus redes, las descargas de *apps*, el uso de *cookies* o la creación de cuentas, determina la existencia de un público cautivo que supone un activo fundamental para estas empresas³. Asimismo, las empresas recopilan datos sobre sus clientes, proveedores y operaciones. De tal manera que los datos masivos de los usuarios, derivados de las técnicas de *data analytics*, constituyen un nuevo intangible que contribuye esencialmente a la creación de valor⁴.

En el desarrollo del presente trabajo me planteo particularmente la fiscalidad de la economía digital, conforme a la legislación nacional en Perú y Venezuela -países en los que me he desempeñado profesionalmente-. Análisis comparativo a fin de identificar semejanzas y diferencias en el tratamiento fiscal de las operaciones digitales, y las perspectivas de tales países frente a las propuestas que han emanado del Marco Inclusivo de la OCDE/G-20.

¹ Cesar García Novoa, “El nuevo paradigma de la fiscalidad internacional de las multinacionales”, en *Estudios del impacto de la digitalización en la economía*, Arazandi, Pamplona, 2022, pp. 21-25.

² *Ídem.*

³ *Ídem.*

⁴ *Ídem.*

En efecto, frente al establecimiento unilateral de tributos sobre la economía digital, por parte de países que constituyen jurisdicciones de la fuente, 139 países -bajo la iniciativa del G-20 y la OCDE- se han adherido a una declaración sobre el nuevo enfoque de tributación de la economía digital, que rompe paradigmas que han estado vigentes desde el Siglo XX en la tributación internacional. Enfoque que se fundamenta en dos pilares, el primero que prevé una redistribución de los derechos de imposición en favor de las jurisdicciones de mercado, o sea, en función de aquellas en que se localicen los usuarios, y, en segundo lugar, el establecimiento de un impuesto mínimo global que contrarreste el incentivo de las empresas multinacionales en trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal.

En virtud de lo anterior, en el desarrollo del presente trabajo nos planteamos el análisis de aspectos, tales como los siguientes: (i) previsión de tratamiento fiscal para la economía digital tanto en Perú como en Venezuela; (ii) la modificación del referido tratamiento fiscal según la correspondiente red de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) vigentes en cada uno de esos países; (iii) cuando el contenido de los Pilares 1 y 2, que constituyen los nuevos paradigmas de tributación para la economía digital, constituirán normas tributarias pertenecientes a nuestros ordenamientos jurídicos vigentes en Perú y Venezuela.

II. Modelos de negocio del comercio electrónico

A continuación, destacamos importantes modelos de negocio en el ámbito digital, señalando a título de ejemplo, algunas empresas multinacionales tecnológicas que proveen bienes y servicios a consumidores de los distintos países del mundo, o, intermediando entre vendedores y consumidores domiciliados en distintas jurisdicciones nacionales. Desarrollaremos solo determinados modelos de negocio, no pretendiendo que el presente desarrollo sea un análisis exhaustivo de los negocios en el ámbito digital.

2.1. Comercio electrónico

Existe comercio electrónico cuando se realiza una transacción en un medio digital. En el *e-commerce* existe alguien dispuesto a vender producto o servicio y alguien dispuesto a comprarlo, que se contactan en un medio digital y que confirman online la operación. Destacamos las siguientes variantes de modelos de negocio en *e-commerce*:

a. *E-tailer*

Consiste en la venta directa, por medios electrónicos, de productos a los clientes. Aun cuando en este modelo de negocio el cliente puede ser otra empresa, este modelo es significativamente *Business to Consumer* (B2C), porque atiende a un mercado masivo representado por consumidores finales. Podemos citar como ejemplos de *E-tailer* a *Walmart* y *The Home Depot*. Como en los citados ejemplos en esta variante de modelo de negocio participan empresas que han operado y

siguen operando bajo la forma tradicional, o sea, vendiendo bienes a través de establecimientos físicos, pero que han extendido sus operaciones de venta a los medios digitales.

b. Marketplace

En tal caso, las plataformas informáticas funcionan como espacios comerciales abiertos a terceros vendedores que pueden libremente entrar a ofrecer sus productos y servicios a los clientes de ese mercado digital. Es así que el *marketplace* gestiona la relación entre el vendedor y el consumidor. En virtud de lo anterior, estos mercados virtuales no generan para las empresas multinacionales tecnológicas, ingresos a través de márgenes de venta de los productos vendidos en el *marketplace*, como en el caso del *e-tailer*, sino mediante comisiones por las ventas realizadas en la plataforma por terceros vendedores. Conforme a lo señalado, los clientes de las empresas multinacionales tecnológicas son personas o empresas que ofrecen y venden sus productos y servicios en el mercado digital, principalmente a los consumidores finales (*B2C*). En tales mercados digitales se gestionan los pagos de las ventas que se producen en sus plataformas. Podemos citar como ejemplo de *marketplace* a *Amazon*, que empezó como una tienda *online* pura y simple (*e-tailer*) pero fue pionera en evolucionar a un esquema híbrido, porque el propio *Amazon* sigue siendo uno más de los vendedores, ya que mantiene su modelo de *e-tailer* a la par que el de *market-place*.

c. Sharing economy (economía colaborativa o compartida)

En estas plataformas se intermedia entre prestadores de servicios o gestores de propiedades y clientes. Un ejemplo típico de tales plataformas es *Airbnb*, que intermedia entre anfitriones que publican y contratan el alquiler de sus propiedades para uso turístico u ocasional, y los huéspedes que contratan tales alquileres. Por consiguiente, el canal de distribución es *C2C* (*Consumer to Consumer*). Los ingresos de la empresa multinacional tecnológica, mediante esta plataforma, provienen de las comisiones de intermediación, y de servicios de visibilidad, posicionamiento o gestión. Asimismo, dentro del mismo modelo de economía colaborativa, está el caso de *Uber*, cuya plataforma intermedia entre conductores y pasajeros, con una interfaz que facilita la conexión y las transacciones entre ambas partes. *Uber* obtiene ingresos de los conductores cobrando tasas de las reservas brutas de los pasajeros en la plataforma.

d. Suscripción

Suscripción a servicios que te proveen el acceso a distintos contenidos, principalmente, bajo plataformas *streaming*. Tales plataformas permiten la transmisión de diverso contenido musical o audiovisual en línea, utilizando el internet, sin necesidad de que dicho contenido se fije en la memoria del dispositivo del usuario, en otras palabras, sin necesidad de que sea descargado por éste de manera permanente. En tal caso, los ingresos de las empresas multinacionales tecnológicas son recurrentes, hasta que el cliente se da de baja (*churn*). Sus

clientes son consumidores (B2C). Podemos citar a título de ejemplo: (i) las plataformas musicales como *Spotify*, *Apple Music*, *Google Play Music* o *Youtube Music*; (ii) las de videos como *Netflix*, *Amazon Prime*, *HBO* o *Disney Plus*, y (iii) en el ámbito de los videojuegos, *PlayStation Plus* y *PlayStation Now* de *Sony*, *EA Access*, o *Nintendo Switch Online*.

2.2. Publicidad y afiliación

En el modelo de negocio de publicidad los ingresos de las empresas multinacionales tecnológicas provienen de realizar inserciones publicitarias en el contenido del sitio. Sus clientes son los anunciantes. Una parte importante de tales servicios se comercializa de forma directa con el anunciante, a través de la misma plataforma, y no a través de agencias de publicidad. A título de ejemplo podemos mencionar a *Facebook*, que mediante su plataforma *Facebook Ads*, permite contratar publicidad de forma virtual en todo el ecosistema *Facebook*.

En el modelo de negocio de afiliación se intermedia, a través de una plataforma, entre anunciantes y clientes. Los ingresos de las empresas multinacionales tecnológicas vienen representados por comisiones por la venta o captación de clientes. En este modelo están los sitios de comparación y agregación de oferta que facilitan la labor al consumidor. Este es el caso de *Trivago*, metabuscador global de hoteles, al cual acuden los viajeros para encontrar su hotel ideal, conforme a sus criterios de búsqueda, como ubicación, número de estrellas y precio. Los precios mostrados en la búsqueda provienen tanto de las páginas web de reserva como de los hoteles. *Trivago* obtiene sus ingresos de los anunciantes por las comisiones que se determinan sobre las reservas generadas mediante esta plataforma.

III. BÚSQUEDA DEL CONSENSO INTERNACIONAL EN LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

3.1. Acción 1 del Plan BEPS

Al 2013 distintos sectores de la sociedad -dirigentes políticos, medios de comunicación, entre otros- habían manifestado preocupación por prácticas de empresas multinacionales (EMN) que significan la erosión de bases imponibles o traslado de beneficios a países o territorios de baja tributación en los que esas empresas realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta

preocupación, y a instancia del G20⁵, la OCDE⁶ publicó en julio de 2013 un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en inglés *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). La Acción 1 del mencionado proyecto apuntó a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que sigue planteando la economía digital.

En ese 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El GEFED fue encargado de elaborar un informe en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y se propusiesen soluciones detalladas para abordarlos.

En 2015 la OCDE emitió los Informes Finales del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan BEPS), consistente de 15 Acciones, entre éstas, la Acción 1 “**Abordar los retos de la economía digital para la imposición**”. Hoja de ruta planteada para encontrar soluciones y eliminar la erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios a jurisdicciones donde se tribute en menor medida. Al respecto de la Acción 1, en

⁵ Creado en 1999, el G20 está integrado por los países del G-8 (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Reino Unido, Italia, Japón y Rusia) más la Unión Europea, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía. Desde su primera reunión en Berlín en 1999, el G20 surgió como un grupo formado por autoridades económicas y financieras reunidas con el objetivo de mejorar la coordinación en las políticas de crecimiento, la gestión de crisis financieras y la reducción de los abusos y actividades ilícitas en el sistema financiero. Fue en 2008, como consecuencia de la crisis mundial, cuando el G20 se constituyó como Cumbre de Jefes de Estado, desplazando al G-8 y al G8+5 como foro de discusión de la economía mundial.

⁶ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una Organización intergubernamental que nació en 1961, con sede en París, cuyos objetivos primordiales son fomentar la cohesión y el desarrollo económico. Actualmente sus miembros son 38. Sus miembros fundadores son Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía. Posteriormente, se han incorporado progresivamente Italia (1962), Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), República Checa (1995), Corea (1996), Hungría (1996), Polonia (1996), República Eslovaca (2000), Chile (2010), Eslovenia (2010), Estonia (2010), Israel (2010), Letonia (2016), Lituania (2018), Colombia (2020), Costa Rica (2021). El 25 de enero de 2022, el Consejo de la OCDE decidió dar el primer paso para iniciar las discusiones de acceso con seis países candidatos a ser miembros de la OCDE – Argentina, Brasil, Bulgaria, Croacia, Perú y Rumania-. Adicionalmente, la OCDE trabaja con países y socios clave (Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica), quienes participan en las discusiones sobre políticas públicas en los comités de la OCDE. Información disponible en Web: <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

el referido Informe se señala que **“Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerbaban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito”**⁷. Tal y como señala el Profesor GARCÍA NOVOA, el Plan BEPS sólo pretendía acciones concretas, bien de carácter doméstico, bien en los Convenios bilaterales de Doble Imposición (por medio del *Multilateral Instrument*), a efectos de lograr neutralizar ciertas prácticas de planificación fiscal agresiva de las multinacionales. No aspiraba a un cambio en las bases del paradigma de distribución del poder tributario para gravar las rentas empresariales internacionales, vigente desde 1963⁸.

En la Acción 1 del Plan BEPS, se acordó lo siguiente: (i) modificar la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente, para que se excluyan las actividades previamente calificadas en los CDIs como preparatorias o auxiliares y que han tenido un impacto significativo en los modelos de negocio digitales, como por ejemplo el almacenamiento en la jurisdicción del cliente de productos que se venden *online* desde una plataforma ubicada en servidor situado en otra jurisdicción; (ii) modificar la definición de establecimiento permanente para incluir como tal, mecanismos o estructuras artificiosos en la venta de bienes o servicios, que documentan que el contrato ha sido celebrado por una empresa no domiciliada (por ejemplo, casa matriz u otra empresa de un grupo multinacional), cuando lo cierto es que la venta ha sido efectuada por la subsidiaria o empresa local de ese grupo multinacional, por lo que ésta es constitutiva de establecimiento permanente; (iii) tras su revisión, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes, y (iv) el diseño eficaz de las normas de transparencia fiscal internacional, como la definición de rentas de las *controlled foreign corporation* (CFC), hará que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

En la Acción 1 no se recomendaron las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente (i) la introducción de un nuevo nexo (o

⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, Resúmenes*, 2015, p. 6. Disponible en Web: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

⁸ Cesar García Novoa, *ob. cit.*, pp. 21-25.

criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa; (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo. No obstante, la referida Acción señala que los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados o convenios fiscales en vigor.

3.2. Marco Inclusivo (*Inclusive Framework*)

En 2016 se creó el Marco Inclusivo (*Inclusive Framework*) de la OCDE/G20 sobre BEPS, que actualmente cuenta con 140 miembros. Marco Inclusivo que se estableció con la intención de que los países y jurisdicciones miembros, incluidas las economías en desarrollo, pudieran participar en el desarrollo de los estándares sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, revisando la implementación del Proyecto BEPS. Por iniciativa de los Ministros de Finanzas del G20, se solicitó al Marco Inclusivo que emitiera un Reporte Interino en el 2018 y un Informe Final en el 2020. En cuanto al Reporte Interino éste no aportó soluciones satisfactorias para la tributación de la economía digital, por las posiciones netamente divergentes de los países que integran el *Inclusive Framework*⁹.

En mayo de 2019 el Marco Inclusivo adoptó un programa de trabajo con el fin de elaborar una solución consensuada para hacer frente a los desafíos en materia de fiscalidad como consecuencia de la digitalización de la economía (*Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*)¹⁰. Al respecto, el Profesor GARCÍA NOVOA destaca que en el referido programa de trabajo se planteó una revisión estructural de los criterios de reparto de los derechos impositivos en relación con las rentas empresariales transfronterizas en la era de la economía digital. Conforme con lo anterior, el criterio de residencia o de la fuente se sustituirá en la economía digital con un nuevo nexo que relacione los beneficios con una determinada jurisdicción, la de mercado. Nexo que se justificaría en la necesidad de alinear los derechos impositivos de los estados con el lugar donde se crea el valor. En esta reformulación del nexo se toma en consideración que en los nuevos modelos de negocios digitales los usuarios contribuyen a la creación de valor como una especie de trabajadores inconscientes, mediante la cesión de sus datos, la

⁹ Luis Fraga-Pittaluga, *Fiscalidad de los Intangibles y de la Propiedad Intelectual*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana International, Caracas, 2021, p. 244.

¹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2019. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

generación de contenido y la interacción con otros usuarios. La contribución de los usuarios, combinada con otras actividades como el almacenamiento, tratamiento y explotación de esa información, permite a las empresas monetizarla y obtener mayores beneficios. Así, los usuarios y el mercado se erigen como una especie de tercer punto de conexión, más allá de los tradicionales de la residencia y el territorio¹¹.

3.3. Pilar Uno (Pillar One Blueprint) y Pilar Dos (Pillar Two Blueprint)

En octubre de 2020 los debates en el Marco Inclusivo culminaron con la publicación de *blueprints* detallados sobre posibles reglas para abordar los desafíos de nexos y asignación de beneficios (Pilar Uno)¹² y para la fijación de un impuesto mínimo global (Pilar Dos)¹³. El Pilar Uno (*Pillar One Blueprint*) define tres componentes fundamentales: (i) un nuevo derecho de imposición para las jurisdicciones del mercado/usuario, relativo a una fracción del beneficio residual calculado a nivel del grupo multinacional o de un segmento del mismo, que es el denominado Monto A; (ii) un rendimiento fijo para ciertas actividades de distribución y de comercialización ejercidas físicamente en una jurisdicción conforme al principio de plena competencia, denominado Monto B, y (iii) mecanismos eficaces de prevención y resolución de disputas¹⁴. Asimismo, el Pilar Dos (*Pillar Two Blueprint*) se sustenta en cuatro principios fundamentales que son bastantes ambiciosos, por decir lo menos, (i) garantizar un nivel mínimo de imposición, que evite la doble imposición o un gravamen cuando no se producen rentas; (ii) manejar las diferencias de los sistemas fiscales de las distintas jurisdicciones y los modelos de negocios de las diferentes empresas; (iii) asegurar la transparencia y la igualdad de trato; y (iv) minimizar los costos administrativos y de cumplimiento¹⁵.

¹¹ Cesar García Novoa, *ob. cit.*, pp. 21-25.

¹² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020. Disponible en web: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634en.pdf?expires=1656986344&id=id&accname=guest&checksum=7D76A511A4062325C092EB8B97963EC0>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 2020. Disponible en web: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1656989942&id=id&accname=guest&checksum=491F8066D90AEB0D5B8315A818432E56>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

¹⁴ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, p. 245.

¹⁵ *Ibid.*, p. 259.

3.4. Declaración de la OCDE y el Marco Inclusivo sobre el enfoque de dos Pilares

Los acuerdos de 5 de junio de 2021 ante el G7 y del 9 y 10 de julio ante el G20, se plasmaron en la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, publicado por la OCDE y el Marco Inclusivo el 1 de julio de 2021¹⁶. Declaración a la cual se han adherido hasta la presente fecha 137 países y jurisdicciones¹⁷, incluyendo todos los países miembros del G20, de la OCDE, además de los países socios de este organismo -entre ellos, China e India-. Países que, tal y como destaca la OCDE, representan más del 90% del PIB mundial.

De conformidad con los *blueprints*, los referidos pilares, según la referida Declaración, plantean, en primer lugar, a efectos del impuesto sobre la renta la reasignación de los beneficios de las empresas multinacionales entre las distintas jurisdicciones en donde estén domiciliados sus clientes, reconociendo el valor que otorgan éstos al desarrollo de los negocios de las multinacionales; y, en segundo lugar, el establecimiento de un impuesto mínimo a las mismas empresas multinacionales en todas las jurisdicciones que se han adherido a la referida Declaración. Planteamientos que se plasmarán, según la referida Declaración, en propuestas de normas internas, así como de un convenio multilateral que modifique lo previsto en los CDIs, y que permita, en definitiva, que las empresas multinacionales tributen en la jurisdicción de mercado.

A continuación, destacamos determinados aspectos de la Declaración de la ODE y del G20, en su versión del 8 de octubre de 2021¹⁸.

¹⁶ The OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

¹⁷ Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 4 November 2021. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

¹⁸ OCDE/G20 Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 8 de octubre de 2021. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

a. Primer Pilar

Ámbito de aplicación. El ámbito de aplicación del Pilar Uno comprende a las empresas multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%. Quedan excluidas del ámbito de aplicación del presente Pilar las industrias extractivas y los servicios financieros regulados.

Nexo. Se asignará el **“Importe A”** a una jurisdicción de mercado cuando la EMN incluida en el ámbito de aplicación obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos en esa jurisdicción. Para las jurisdicciones más pequeñas con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, el nexo se fijará en 250.000 euros. La regla especial de nexo se aplica únicamente para determinar si una jurisdicción puede acogerse a la asignación del **“Importe A”**.

Cuantía. El 25% de los beneficios residuales de las EMN se asignarán a las jurisdicciones de mercado con nexo, utilizando un factor de asignación basado en los ingresos. Se definen como beneficios residuales aquellos que superen el 10% de los ingresos.

Fuente de los ingresos. Los ingresos se asignarán a las jurisdicciones del mercado final donde se utilicen o consuman los bienes o servicios. Para facilitar la aplicación de este principio, se elaborarán reglas detalladas de determinación del origen para categorías específicas de transacciones.

Determinación de la base imponible. La determinación de los beneficios o pérdidas de la EMN se hará por referencia a los ingresos que arroje la contabilidad financiera, con un número limitado de ajustes.

Eliminación de la doble imposición. La doble imposición de los beneficios asignados a las jurisdicciones de mercado se aliviará mediante la exención o el método de imputación.

Importe B. Se simplificará y agilizará la aplicación del principio de plena competencia respecto de actividades básicas de comercialización y distribución en el país, prestando especial atención a las necesidades de los países con menor capacidad. Está previsto que este trabajo se complete a finales de 2022.

Medidas unilaterales. El Convenio Multilateral (CML) exigirá a todas las partes que supriman todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. No se establecerá ningún nuevo impuesto sobre los servicios digitales ni otras medidas similares relevantes respecto de ninguna empresa a partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o a la fecha de entrada en vigor del CML -lo que ocurra primero-. La definición detallada de lo que constituyen las medidas similares relevantes se concretará en el articulado del CML y su Declaración Explicativa.

Implementación. El CML por el cual se implementará el Importe A se redactará y quedará dispuesto para su firma en 2022, para que entre en vigencia en 2023. Cuando exista un convenio fiscal entre las partes del CML, ese convenio seguirá en vigor y continuará rigiendo la imposición transfronteriza para todo lo no relacionado con el Importe A, pero el CML abordará los conflictos de ley con los convenios fiscales existentes en la medida necesaria para hacer efectivo el enfoque con respecto al Importe A. El CML también abordará las interacciones entre el CML y los convenios fiscales que se firmen a futuro. Cuando no exista un convenio fiscal en vigor entre las partes, el CML garantizará la aplicación efectiva de todos los aspectos del Importe A.

Como destaca el Profesor GARCÍA NOVOA, uno de los elementos en que se basa el Pilar Uno es en la fragmentación del beneficio de las empresas multinacionales, entre un beneficio rutinario, que podrá seguir distribuyéndose entre las multinacionales del grupo mediante las reglas tradicionales de precios de transferencias, y un beneficio no rutinario o residual que es el que se vincula directamente a intangibles y que es, también, el que, en parte, se distribuirá entre las jurisdicciones de mercado¹⁹.

b. Segundo Pilar

Diseño general. El Segundo Pilar consta de dos normas nacionales interconectadas, identificadas como “**GloBE**”, en virtud de su denominación en inglés *Global Anti-Base Erosion Proposal*: (i) Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz cuando los ingresos de una entidad integradora estén sujetos a baja tributación. (ii) Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG), que niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en la medida en que los ingresos sujetos a baja tributación de una entidad integradora no estén sujetos a imposición en virtud de una RIR, y una regla para los convenios fiscales (la Cláusula de Sujeción a Impuestos o “**CSI**”) que permite a las jurisdicciones fuente imponer una tributación limitada a determinados pagos entre partes vinculadas sujetos a imposición por debajo de una tasa mínima. El impuesto pagado en virtud de la CSI se considerará como un impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE.

Ámbito de aplicación. Las reglas GloBE se aplicarán a las EMN que alcancen el umbral de 750 millones de euros.

Cálculo de la tasa impositiva efectiva (TIE). Las reglas GloBE impondrán un impuesto complementario en base a una tasa impositiva efectiva que se calcula por cada jurisdicción y una base impositiva determinada por los ingresos que arroje la contabilidad financiera.

¹⁹ Cesar García Novoa, *ob. cit.*, pp. 21-25.

Tasa mínima. La tasa impositiva mínima para la RIR y la RPIG será del 15%.

Implementación. El Segundo Pilar debería entrar en vigor en 2022 para ser efectivo en 2023, de modo que la RPIG entrara en vigor en 2024.

En virtud de lo anterior, el Pilar Dos es una propuesta global pensada para afrontar la tributación de todas las multinacionales, sean o no del sector digital. Su objetivo último es luchar contra el *race to the bottom* al que aboca la competencia fiscal y no sólo la competencia estrictamente desleal. Se manifiesta en la propuesta de un impuesto mínimo global para las multinacionales y de medidas defensivas domésticas frente a los países que fijen sus tasas impositivas por debajo de ese mínimo²⁰.

IV. OTRAS PROPUESTAS INTERNACIONES PARA LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

4.1. Unión Europea

En 2017 en comunicado al Parlamento Europeo y al Consejo (COM (2017) 547 final)²¹, la Comisión Europea señaló que el principio subyacente en el impuesto sobre sociedades es que los beneficios deberían gravarse donde se genera el valor. Sin embargo, en el mismo Comunicado se planteó que a falta de un progreso mundial adecuado las soluciones de la UE deberían avanzar en el interior del mercado único y la Comisión está dispuesta a presentar las propuestas legislativas adecuadas. En tal sentido, la referida Comisión señaló algunas opciones alternativas como soluciones a corto plazo: (i) impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales -impuesto sobre todos los ingresos no gravados o insuficientemente gravados generados por todas las actividades empresariales realizadas por internet-; (ii) retención a cuenta sobre las transacciones digitales; (iii) tasa sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales o la actividad publicitaria -impuesto especial a todas las transacciones efectuadas a distancia con los clientes nacionales cuando una entidad no residente tenga una presencia económica significativa-.

²⁰ *Ídem.*

²¹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, COM (2017) 547 final. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, 21 de septiembre de 2017. Disponible en web: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=ES>, consultado en fecha 8 de julio de 2022.

En correspondencia con lo anterior, el Consejo dictó propuesta de Directiva, el 21 de marzo de 2018²², relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales (ISD), a fin de gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. En tal sentido, la Directiva estableció como ingresos imponibles, los procedentes de determinados servicios obtenidos en un Estado miembro. Se entenderán obtenidos en un Estado miembro cuando los usuarios del servicio estén situados en ese Estado. Tales servicios son los siguientes:

- La inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Se entenderá que el ingreso es obtenido en un Estado miembro si la publicidad aparece en el dispositivo del usuario cuando ese dispositivo se esté utilizando en dicho Estado.
- La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios. En tal caso, el ingreso es obtenido en un Estado miembro cuando el usuario utilice un dispositivo en ese Estado y concluye una operación subyacente en esa interfaz.
- La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales. El ingreso imponible será atribuible a un Estado miembro cuando los datos hayan sido generados por el usuario mediante un dispositivo utilizado en ese Estado miembro.

La Directiva estableció que el sujeto pasivo será la entidad cuyo importe total de ingresos mundiales en el ejercicio financiero considerado, supere los 750 millones de euros, y, el importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50 millones de euros. El tipo impositivo del ISD se fijó en el 3%.

Conforme a la Directiva del Consejo Europeo del 21 de marzo de 2018, en España se estableció un impuesto especial a los servicios digitales, como expondremos a continuación:

En efecto, en España, siguiendo lo planteado en la Directiva del Consejo del 21 de marzo de 2018, se estableció la Ley 4/2020, del 15 de octubre de 2020, del

²² Propuesta de Directiva del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 21 de marzo de 2018. Disponible en web: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=FR>, consultado en fecha 8 de julio de 2022.

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales²³. En la Exposición de Motivos de la referida Ley se señaló que el referido impuesto **“(...) El largo periodo de tiempo transcurrido desde que comenzaron los debates a nivel internacional sobre este asunto sin que haya sido posible adoptar soluciones prácticas al respecto, unido a razones de presión social, justicia tributaria y sostenibilidad del sistema tributario, hacen necesario adoptar, siguiendo el camino iniciado por otros países, una solución unilateral que permita a España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa.”** Agrega la misma Exposición de Motivos que **“(...) el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición, (...). Se configura, por tanto, como un tributo de carácter indirecto, que es por lo demás compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.”**²⁴

Conforme señala la Ley 4/2020, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista la intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto (Arts. 1 y 2). A efectos de esta Ley, se consideran los siguientes servicios digitales: publicidad en línea; intermediación en línea, y transmisión de datos (Art. 4). Asimismo, según el artículo 7 de la referida Ley, la ubicación del dispositivo del usuario determinará el cumplimiento de la atribución del lugar de imposición, a efectos de la exigibilidad del impuesto. En efecto, en el dispositivo en que aparezca la publicidad; en el dispositivo en que se concluya la operación subyacente o se abra la cuenta que permita acceder a la interfaz digital, bajo la intermediación en línea, y en el dispositivo en se haya accedido a la interfaz digital para generar los datos, en el caso de los servicios de transmisión de datos.

²³ España. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>, consultado en fecha 07 de julio de 2022.

²⁴ Al respecto, JIMENEZ ESCOBAR, citado por FRAGA PITTALUGA, critica esta afirmación y sostiene que: **“(...) el simple hecho de que no tenga en cuenta las características del prestador del servicio no lo convierte en un impuesto indirecto. Será indirecto si grava la circulación o tráfico de la riqueza o el consumo o la renta gastada. Para ello el sujeto pasivo, cuya capacidad económica se grava al ponerse de manifiesto con la operación onerosa de adquisición del bien o servicio, debe ser el adquirente, que es quien gasta la renta al adquirir el bien...”**. (J. Jiménez Escobar, “La creciente erosión del poder tributario por la revolución digital y la ineludible necesidad de avanzar en una mayor armonización fiscal en la Unión Europea.”, en María Beltrán Girón y Julio Jiménez Escobar (directores), *El sistema jurídico ante la digitalización: Estudios de Derecho Tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, p. 154; obra citada en Luis Fraga-Pittaluga, *Fiscalidad de los Intangibles y de la Propiedad Intelectual*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana International, Caracas, 2021, p. 284).

Serán contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales las personas jurídicas que superen los dos umbrales siguientes: (i) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere el monto de 750 millones de euros, y (ii) que el importe total de sus ingresos por la prestación de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes también al año natural anterior, supere los 3 millones de euros. (Art. 8). El impuesto se exigirá al tipo del 3%. (Art. 11).

No obstante, la adopción de medidas unilaterales por parte de Estados Miembros, como en el caso de España, la Comisión Europea, en comunicación del 18 de mayo de 2021²⁵, manifestó su apoyo a la propuesta sobre dos Pilares para afrontar la fiscalidad de la economía digital, en los siguientes términos: **“Ambos pilares del futuro acuerdo global coinciden con la visión de la Comisión sobre una fiscalidad de las empresas para el siglo XXI, tal y como se detalla en el apartado 4. Sus objetivos son complementarios, y las conversaciones globales precisan encontrar soluciones a ambos. Estos pilares constituyen avances hacia la consecución de los principios esenciales, a saber, una fórmula de reparto (mediante el uso de una fórmula para la reasignación parcial de los derechos de imposición en el marco del primer pilar) y una definición común de la base imponible. La Comisión está participando activamente en las conversaciones internacionales y está colaborando con los Estados miembros para garantizar que se tienen en cuenta las cuestiones de interés común para la UE (como la compatibilidad con el mercado único y la minimización de la complejidad administrativa), y que las soluciones resultan beneficiosas para la Unión.”**

V. FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN PERÚ

5.1. Supuestos de rentas territoriales en la Ley de Impuesto a la Renta del Perú (LIR). Su aplicabilidad a la economía digital

De conformidad con el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁶, están sujetos al impuesto todas las rentas gravadas de los contribuyentes domiciliados en el país, y solo las rentas gravadas de fuente peruana para los contribuyentes no domiciliados en el país. Según el artículo 7 de la misma Ley, son contribuyentes domiciliados en el país las personas jurídicas constituidas en Perú, y las personas no domiciliadas en el país que poseen sucursales, agencias o establecimientos solo con respecto a sus rentas de fuente peruana imputables a tales establecimientos.

²⁵ Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*, 18 de mayo de 2021. Disponible en web: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52021DC0251>, consulado en fecha 2 de julio de 2022.

²⁶ Perú. Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Publicado el 8.12.2004. Texto actualizado al 10.5.2020, fecha de publicación del Decreto Legislativo N.º 1488.

El artículo 9 de La Ley de Impuesto a la Renta, en su inciso b), prevé cuando las rentas provenientes de la enajenación de bienes, serán de fuente peruana. La referida norma señala lo siguiente:

“Artículo 9°. - En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(...)

b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.”

Conforme a lo anterior, la enajenación de bienes producirá rentas de fuente peruana, cuando tales bienes *estén situados físicamente en el país*.

Asimismo, en el caso de los servicios el artículo 9 de La Ley de Impuesto a la Renta, en sus incisos e) y i), prevé como rentas de fuente peruana, entre otras, las siguientes:

“Artículo 9°. - En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(...)

e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

(...)

i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.”

De conformidad con la citada norma, los servicios civiles, comerciales, empresariales o de cualquier otra índole, originan rentas de fuente peruana cuando *se lleven a cabo en territorio nacional*. En cambio, los servicios digitales prestados a través del internet originarán rentas de fuente peruana cuando tales servicios *se utilicen económicamente, usen o consuman en el país*.

Considerando lo anterior, la venta de bienes situados en el exterior producirá rentas de fuente extranjera, no gravables con el impuesto peruano, salvo que sean obtenidas por personas domiciliadas en el país, en cuyo caso serán gravables como rentas de fuente extranjera. Ahora bien, planteemos una venta entre un vendedor no domiciliado, sea empresa multinacional o no, y un comprador domiciliado en el Perú, que negocian de forma *online* un producto tangible, a través de una

plataforma situada en el exterior. Tratándose de una operación de comercio electrónico es habitual que los productos vendidos estén situados en el exterior, y que a continuación, en virtud de la venta, son remitidos al domicilio del comprador, en Perú. Operación que, según la definición de la territorialidad en la LIR del Perú, sería una renta de fuente extranjera, en virtud de la ubicación física de los bienes. Renta extranjera que, asimismo, no sería gravable con el impuesto peruano por haber sido obtenida por una persona no domiciliada en Perú.

Asimismo, en el caso de los servicios se pueden presentar distintos supuestos dentro de la negociación *online*, en que una empresa no domiciliada en Perú provee servicios a clientes domiciliados en territorio peruano. Entre tales supuestos podemos señalar los siguientes: (i) la empresa no domiciliada presta servicios de publicidad, insertando anuncios publicitarios de un cliente (empresa peruana) en su plataforma; (ii) la empresa no domiciliada provee contenidos de películas y programas de televisión a usuarios situados en el Perú, mediante plataforma *streaming*; (iii) la empresa no domiciliada intermedia, a través de su plataforma, entre hoteles, propietarios de inmuebles en alquiler, taxistas, etc. – domiciliados o no en Perú- y consumidores domiciliados en el país. En todos estos casos, los servicios que provee la entidad no domiciliada se llevarán a cabo fuera del territorio peruano –factor de conexión general para los servicios con respecto al país, que presupone la existencia de rentas territoriales o extraterritoriales-.

Sin embargo, en los referidos supuestos se debe analizar su calificación como servicios digitales, cuyas rentas se entienden como territoriales a los fines del impuesto, mediante un criterio de conexión específico que se fundamenta en la utilización económica, uso o consumo de tales servicios en el Perú. Por consiguiente, en el análisis de la fiscalidad de la economía digital, es primordial pasar, de seguidas, a desarrollar a efectos del presente trabajo, la definición de los servicios digitales, conforme a lo previsto en la Ley de Impuesto a la Renta del Perú y su Reglamento.

5.2. Definición de los servicios digitales en la LIR y su Reglamento

El artículo 9, inciso i), de la Ley de Impuesto a la Renta, prevé como rentas de fuente peruana, las obtenidas por servicios digitales prestados a través del internet u otra red, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. Asimismo, el artículo 4-A del Reglamento de la misma Ley²⁷ define los referidos servicios digitales, y, asimismo, prevé distintos supuestos de tales servicios, y en qué circunstancias originarán rentas de fuente peruana. Es importante observar que, la vigente definición de servicios digitales fue establecida mediante Decreto Legislativo No. 945, publicado en el Diario El Peruano el 23 de diciembre de 2003 –hace más de 18 años-. En la Exposición de Motivos del mencionado Decreto se señaló que: “(...) **La nueva configuración de actividades económicas demandan la introducción de nuevas reglas**

²⁷ Perú. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 122-94-EF.

tributarias o en todo caso la mención expresa por parte de las autoridades de cuál será el tratamiento tributario que se otorgará a las operaciones de comercio electrónico.”.

El mencionado artículo 4-A, inciso b), establece la definición de los servicios digitales, en los siguientes términos:

“Artículo 4°-A.- RENTAS DE FUENTE PERUANA

Para efectos de lo establecido en el artículo 9° de la Ley, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones:

(...)

b) Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

(...).”

El mismo artículo 4-A del Reglamento señala expresamente que se consideran servicios digitales, los siguientes: (i) Mantenimiento de software; (ii) Soporte técnico al cliente en red; (iii) Almacenamiento de información (*Data warehousing*); (iv) Aplicación de hospedaje (*Application Hosting*); (v) Provisión de servicios de aplicación (*Application Service Provider – ASP*); (vi) Almacenamiento de páginas de Internet (*web site hosting*); (vii) Acceso electrónico a servicios de consultoría; (viii) Publicidad (*Banner ads*); (ix) Subastas en línea; (x) Reparto de Información; (xi) Acceso a una página de Internet interactiva; (xii) Capacitación Interactiva; y, (xiii) Portales en línea para compraventa²⁸.

²⁸ “(...) Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes:

1. Mantenimiento de software: Servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.
2. Soporte técnico al cliente en red: Servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través del correo electrónico.

3. Almacenamiento de información (Data warehousing): Servicio que permite al usuario almacenar su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar, retirar y manipular tal información de manera remota.

4. Aplicación de hospedaje (Application Hosting): Servicio que permite a un usuario que tiene una licencia indefinida para el uso de un programa de instrucciones para computadoras (software), celebrar un contrato con una entidad hospedante por el cual ésta carga el citado programa de instrucciones en servidores operados por ésta y que son de su propiedad. El hospedante provee de soporte técnico. El cliente puede acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota.

En otra modalidad, la entidad hospedante además es el propietario del derecho de propiedad intelectual sobre el programa de instrucciones para computadoras (software) el que carga en el servidor de su propiedad, permitiendo al cliente acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota.

El servicio permite que la aplicación sea ejecutada desde la computadora del cliente, después que sea descargada en memoria RAM o remotamente desde el servidor.

5. Provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP): El proveedor del servicio de aplicación (ASP) obtiene licencias para el uso del programa de instrucciones para computadoras (software), para alojar dichos programas en servidores de su propiedad en beneficio de sus clientes usuarios.

El acceso al software representa para el cliente la obtención de servicios de asistencia empresarial por los cuales puede ordenar, pagar y distribuir bienes y servicios objeto de su negocio. El proveedor del servicio de aplicación (ASP) solamente provee al cliente de los medios para que interactúe con los terceros.

6. Almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting): Servicio que permite al proveedor ofrecer espacio en su servidor para almacenar páginas de Internet, no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servidor de su propiedad.

7. Acceso electrónico a servicios de consultoría: Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

8. Publicidad (Banner ads): Servicio que permite que los avisos de publicidad se desplieguen en determinadas páginas de Internet. Estos avisos son imágenes, gráficos o textos de carácter publicitario, normalmente de pequeño tamaño, que aparece en una página de Internet y que habitualmente sirven para enlazar con la página de Internet del anunciante. La contraprestación por este servicio varía desde el número de veces en que el aviso es desplegado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente selecciona la imagen, gráfico o texto.

9. Subastas “en línea”: Servicio por el cual el proveedor de Internet ofrece diversos bienes (de terceros) para que sean adquiridos en subasta. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes, quien retribuye al proveedor del servicio digital con un porcentaje de la venta o un monto fijo.

Asimismo, conforme señala el artículo 9, inciso i), de la Ley de Impuesto a la Renta, el artículo 4-A de su Reglamento prevé que el servicio digital será un evento gravable con el impuesto a la renta, en virtud de su territorialidad, **cuando se utilice económicamente, use o se consuma en el país**. Finalmente, el artículo 4-A del Reglamento establece que los referidos presupuestos de territorialidad se verificarán cuando los servicios digitales sirvan para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría –en general, es aquel cuya actividad habitual es la compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes²⁹. Se presume lo anterior, cuando ese contribuyente considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital³⁰. De conformidad con los artículos 56 y 76 de la Ley de Impuesto a la

10. Reparto de Información: Servicio mediante el que se distribuye electrónicamente información a suscriptores (Clientes), diseñada en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en un formato diseñado según sus necesidades específicas.

11. Acceso a una página de Internet interactiva: Servicio que permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos, actividades), pero cuyo principal valor reside en la interacción en línea con la página de Internet más que la posibilidad de obtener bienes o servicios.

12. Capacitación Interactiva: Programa de entrenamiento a través del Internet. Instructores o contenidos pueden estar localizados en cualquier lugar del mundo.

13. Portales en línea para compraventa: Servicio por el cual el operador de una página de Internet almacena en sus servidores, catálogos electrónicos de diversos proveedores de bienes o servicios. Los usuarios de tales páginas pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de Internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes y además pagar una comisión al operador de Internet.

(...).”

²⁹ Según el artículo 28° de la LIR y 17° de su Reglamento, son rentas de Tercera Categoría, entre otras, las originadas por el comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

³⁰ “(...) El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18 de la Ley de una persona

Renta, se deberá efectuar una retención del 30% sobre los pagos o acreditaciones por concepto de servicios digitales, efectuados a favor de entidad no domiciliada.

Según la anterior definición, se entenderá como servicio digital la prestación que cumpla con las siguientes características: **(i) ponerse a disposición del usuario a través de internet o cualquier otra red; (ii) ser esencialmente automático y no viable en ausencia de la tecnología de la información; (iii) cuando se utilice económicamente, use o consuma en el país, y (iv) sirviendo para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente que perciba rentas de tercera categoría.** Como se observa de lo anterior, el requisito (iii) corresponde al presupuesto de territorialidad de los servicios digitales establecido en la LIR y confirmado por el Reglamento, en cuyo caso las correspondientes rentas serán gravables con el impuesto peruano tanto para personas domiciliadas y no domiciliadas en el país. Asimismo, el requisito identificado como (iv) es una limitación del Ejecutivo Nacional con respecto al ámbito de aplicación de la figura de los servicios digitales, en virtud de una condición subjetiva, en relación a que el servicio digital esté destinado a las actividades económicas de un contribuyente de tercera categoría.

Finalmente, los supuestos descritos en los numerales 1 al 13, contenidos en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aluden al entendimiento del Ejecutivo Nacional sobre lo que comprendían los servicios digitales al momento en que se incorporó la definición de tales servicios en el referido Reglamento. Por tal razón, los referidos supuestos contenidos en la definición de servicios digitales no comprenden expresamente nuevos modelos de negocio digital, que han surgido e incrementado exponencialmente desde la

jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del artículo 3° con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

En caso se compruebe que una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no perciben rentas de la tercera categoría, interviene en una operación de prestación de servicios digitales, con el propósito de encubrir que la prestación del servicio ha sido realizada por un sujeto no domiciliado en favor de alguna de las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior, la operación se entenderá realizada entre el sujeto no domiciliado y estas personas o entidades. (...).”

incorporación de la definición de servicios digitales en el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el listado enunciativo de los supuestos previstos entre los referidos numerales 1 y 13, deben cumplir con los requisitos establecidos en la definición de servicios digitales, en el primer párrafo del referido inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación a que el servicio digital debe estar a disposición del usuario a través de internet o cualquier otra red, ser esencialmente automático y no viable en ausencia de la tecnología de la información. En virtud de lo anterior, más allá que un modelo de negocio digital no esté previsto expresamente en alguno de los supuestos establecidos entre los numerales 1 y 13, ese servicio podrá entenderse como un servicio digital, siempre y cuando cumpla con las referidas condiciones de estar a disposición del usuario mediante el internet, ser automático y solo viable mediante la tecnología de la información, sin perjuicio de que las rentas producidas por ese servicio sean entendidas de fuente peruana, en virtud de su uso o utilización económica en el país, mediante su incorporación en la actividad económica de un contribuyente de tercera categoría.

En tal sentido, en cuanto al requisito de ponerse a disposición del usuario a través del internet, en Resolución del Tribunal Fiscal No. 11824-8-2016 se decidió que no constituían servicios digitales los servicios prestados por una empresa alemana a una entidad peruana, en virtud de que sus imágenes satelitales de La Libertad, Puno y Junín eran entregadas a la entidad peruana mediante DVD y disco externo, además del internet. En la referida Resolución el Tribunal Fiscal expresó lo siguiente:

“(…) la prestación que se encontraba obligada a cumplir la recurrente en virtud al contrato suscrito con (Entidad peruana) no consistió en un servicio puesto a disposición de esta última a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea, razón por la cual, contrariamente a lo alegado por la Administración, dicha prestación no califica como un servicio digital, en los términos expuestos por el inciso i) del artículo 9° de la Ley de Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 4° A de su reglamento.”

Es importante observar que, el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, prevé como servicio digital, en su numeral 8, el siguiente: **“Acceso electrónico a servicios de consultoría, mediante el cual se puedan proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.”** Supuesto que evidencia que en la referida definición de servicios digitales no solo están comprendidos los servicios digitales, sino también aquellos servicios prestados por personas físicas, mediante medios digitales. Ahora bien,

independientemente de lo anterior, tales servicios deben cumplir con los requisitos previstos en el encabezamiento del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento, como es el caso de ser provisto mediante internet y solo ser viable mediante la tecnología de la información. En tal sentido, en Resolución No. 5459-8-2018 del Tribunal Fiscal se decidió que no constituían servicios digitales los servicios administrativos prestados por matriz española a empresa de Perú, de forma íntegra desde España, en virtud de que tal prestación fue desarrollada mediante correos electrónicos y llamadas telefónicas. En la referida Resolución se expresó lo siguiente:

“(…) tales servicios no se pusieron a disposición del usuario mediante accesos en línea, ya que no se advierte que su prestación hubiera beneficiado a la recurrente de forma inmediata, advirtiéndose de tales correos que estos solo fueron un medio de comunicación, así como también se aprecia que tales servicios son viables en ausencia de la tecnología de la información, (...) en algunos correos se aprecia que se hace referencia a llamadas telefónicas, lo que inclusive fue aceptado por la Administración en etapa de fiscalización, siendo que si bien aquella con posterioridad señala que la recurrente no acreditó tales llamadas, dicha afirmación evidencia que tales servicios podían ser prestados mediante llamadas, es decir, eran viables en ausencia de la tecnología de la información, motivo por el cual, al no cumplir con tales elementos constitutivos de la definición de servicio digital, el reparo no se encuentra arreglado a ley en este extremo.”

Según la Resolución anterior, el Tribunal apreció en el caso particular que los servicios administrativos eran viables mediante llamadas telefónicas, o sea, que su prestación era posible, incluso, sin el empleo de la tecnología de la información. Se interpreta entonces de la Resolución analizada que para el Tribunal Fiscal todos los supuestos enunciados entre los numerales 1 al 13, ambos inclusive, del referido inciso b) del artículo 4-A, deben cumplir con los requisitos del encabezamiento de la referida norma, como es el caso de la no viabilidad del servicio en ausencia de tecnología de la información.

Asimismo, si bien es condición de los servicios digitales que los mismos sean automáticos, el SUNAT ha opinado que la respuesta al usuario no necesariamente debe ser inmediata, admitiendo entonces que la rapidez en la ejecución del servicio no es determinante para la calificación de una determinada prestación como servicio digital. En efecto, el SUNAT, mediante el Informe No. 018-2008-SUNAT/2B0000, emitió opinión en relación al acceso electrónico al servicio de procesamiento de información prestado por un sujeto no domiciliada en Perú. En tal sentido, señala el SUNAT en el referido informe que **“(…) el Reglamento ha calificado al correo electrónico a servicios de consultoría como un servicio digital a pesar de no necesariamente originar una respuesta al usuario de forma inmediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea.”**

Conforme con lo anterior, independientemente de que los enunciados previstos en los numerales 1 al 13 del inciso b) del artículo 4-A, no recojan todos los supuestos existentes de negocios digitales, vigentes en la actualidad o a futuro, los servicios digitales no previstos expresamente en los referidos enunciados, podrán calificar como servicios digitales, siempre y cuando cumplan con las referidas condiciones de estar a disposición del usuario mediante el internet, ser automático y solo viable mediante la tecnología de la información. En tal caso, sobre los servicios digitales calificados como tales, procederá la retención de impuesto, equivalente al 30% de los correspondientes pagos, cuando las rentas producidas por tales servicios sean de fuente peruana, en virtud de su uso o utilización económica en el país, y estén destinados a la actividad económica de un contribuyente de tercera categoría.

Ahora bien, en nuestro análisis es obligatorio destacar la circunstancia de que los servicios digitales según la definición contenida en la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento se han limitado a las operaciones cuyo uso o utilización económica corresponde a una entidad domiciliada en Perú, que sea contribuyente de tercera categoría. Por lo tanto, se configurarán como servicios digitales básicamente aquellos prestados por empresas no domiciliadas en Perú en favor de sociedades que estén domiciliadas en el país, o sea, operaciones *Business to Business* (B2B).

En virtud de lo anterior, los servicios digitales conforme a la definición de la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento excluyen las operaciones realizadas entre empresas y consumidores (B2C), o entre consumidores (C2C) bajo la intermediación de una empresa no domiciliada en Perú. Tales operaciones con consumidores fueron excluidas del concepto de servicios digitales, en razón de la imposibilidad admitida en la Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, de poder efectuar el control fiscal de tales operaciones. Al respecto, como destaca la doctrina, en los supuestos de transacciones B2C hay que tener en cuenta las dificultades que podría suponer para un consumidor final el hecho de tener que cumplir con la retención en la fuente, por lo que resultaría aconsejable requerir la referida retención a los intermediarios en el procesamiento del pago, esto es, instituciones financieras implicadas en los pagos derivados de transacciones digitales, incluyendo a las compañías de tarjetas de crédito³¹.

5.3. Tratamiento aplicable a la economía digital según los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) suscritos por el Perú

Hasta la presente fecha Perú ha celebrado ocho (8) Convenios para evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto a la Renta (CDIs) con los siguientes

³¹ Javier Enrique Reyes Sarmiento, “Fiscalidad de la economía digital”, en *Advocatus, Revista Semestral*, No. 40, Facultad de Derecho de la Universidad de Lima, Lima, 2021, p. 177. Disponible en Web: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/issue/view/352> consultado en fecha 2 de julio de 2022.

países: Brasil, Canadá, Chile, Corea, Japón, México, Portugal y Suiza. Los primeros Convenios fueron aquellos suscritos con Canadá y Chile, en el año 2003, que iniciaron su aplicación a partir del 1° de enero de 2004, y el último fue suscrito con Japón, en el año 2020, cuya aplicación se inició a partir del 1° de enero de 2022.

Al respecto, el artículo 55 de la Constitución del Perú establece que los tratados celebrados por el Estado y en vigor, forman parte del derecho nacional. Tratados que tienen jerarquía superior a las leyes, en virtud de lo previsto en los artículos 25 y 27 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derechos de los Tratados³².

³² En tal sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03041-A-2004 se establece la primacía de los tratados sobre las leyes, en virtud a la Convención de Viena de 1969 sobre Derechos de los Tratados. En la referida Resolución se señala lo siguiente: **“En el derecho internacional público, el principio del *Pacta Sunt Servanda* prescribe la obligatoriedad de los tratados, otorgando así seguridad jurídica al derecho internacional y es recogido en los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados, el cual ha sido ratificado por el Perú mediante el Decreto Supremo No. 0209-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000. Así, el artículo 26 de la referida convención establece que ‘Todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe’, y el artículo 27, cuando regula el derecho interno y la observancia de los tratados, prescribe expresamente que ‘Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado’, a lo que la doctrina del derecho internacional denomina como el principio de primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno.**

(...)

En tal sentido, de lo expuesto se puede concluir que, de acuerdo a los principios del *Pacta Sunt Servanda* y de la primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley.”

En la doctrina los autores GARCÍA SANTOS y RIVEROS VELEZ señalan que el artículo 55 de la Constitución de la República del Perú no contiene la relación jerárquica que podría existir entre tratado y ley, ni una eventual contraposición entre dichas fuentes. Sobre el particular, los referidos autores destacan el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución, norma que establece como susceptibles de proceso de inconstitucionalidad a las normas con rango de ley, lo cual incluye a los tratados. Con ello como presupuesto, al tener la misma jerarquía, se propone la aplicación del principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, interpretando el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados. Sin embargo, según los referidos autores, la aplicación de este principio no debe ser irreflexiva, ya que conllevaría a otorgarle un rango supralegal a los tratados cuando ello no emana de la Constitución del Perú. Concluyen los autores

Por consiguiente, cuando los CDIs vigentes prevén el reparto de competencias entre el Estado de Residencia y el Estado de la Fuente, para gravar enriquecimientos territoriales a esta última jurisdicción, la aplicación de tales CDIs podrá modificar la aplicación de lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta.

En efecto, este sería el caso de aquellos enriquecimientos de fuente peruana, que habrían sido gravables con el impuesto peruano, sin embargo, bajo la aplicación de un CDI, el gravamen de tales rentas se limita al Estado de la Residencia, con exclusión del Estado de la Fuente (Perú), en virtud de la calificación de los mencionados enriquecimientos como beneficios empresariales. En efecto, cuando el perceptor de los beneficios empresariales es residente en país que tiene un CDI suscrito con Perú, y que esté vigente, tales beneficios no serán gravables en Perú, salvo que sean imputables a un establecimiento permanente situado en el país.

Existen los siguientes supuestos de establecimiento permanente: (i) **lugar fijo de negocios que tenga fijeza**, entendida como la vinculación de ese lugar a un punto geográfico determinado, mediante la cual se realice actividad empresarial; (ii) **establecimiento permanente personal**, o también denominada cláusula de agencia, que se configura cuando el agente opera en nombre y por cuenta de la empresa, ejerciendo poderes para concluir contratos de manera habitual, relacionados con las operaciones propias de la misma empresa; (iii) **establecimiento permanente con actividad esporádica**, constituido por la prestación de servicios y por la realización de una obra, siempre que en ambos supuestos se supere un umbral determinado de meses o días en un período específico, conforme a lo previsto en el respectivo CDI. En todos los referidos supuestos, mediante el establecimiento permanente se debe realizar una actividad económica generatriz de ingresos, o sea, imputables a tales establecimientos.

Aquella distribución de competencias tributarias entre el Estado de la Residencia y el Estado de la Fuente, con fundamento en la figura del establecimiento permanente, que se planteó desde el Siglo XX en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs), se ha visto superada por la evolución en la forma de hacer negocios, particularmente, en la falta de presencia física de las

que tales reflexiones presentan matices cuando son extrapoladas al derecho tributario, debido a que el CDI y la ley tienen funciones normativas distintas, a pesar de tener el mismo rango jerárquico. Ello se debe a que el tratado está destinado a restringir la potestad tributaria de los Estados, mientras que la ley interna regula normas materiales de ejercicio de potestad tributaria para la creación, modificación o supresión de impuestos (Frank Fermín García Santos, y Jeff Anders Riveros Vélez, “Reflexiones sobre el Convenio Multilateral y su conexión con el ordenamiento jurídico peruano: el caso del establecimiento permanente”, *Themis Revista De Derecho*, 76, pp. 163-164. Disponible en Web: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/22633>, consultado en fecha 2 de julio de 2022).

empresas multinacionales en el Estado de la Fuente, no obstante la celebración de negocios con personas domiciliadas en esa jurisdicción. Situación que se ha exacerbado con el desarrollo de la economía digital. A continuación, analizamos tal situación en la venta de bienes muebles corporales, a través de un *e-tailer* o *marketplace*, y en los servicios digitales.

a. Venta de bienes muebles corporales

Planteemos en un primer supuesto, la venta transfronteriza de bienes muebles corporales, en la que una persona no domiciliada en Perú, sin establecimiento permanente en el país, vende bienes situados o almacenados fuera del territorio peruano, a un comprador, sea persona natural o jurídica, domiciliado en Perú. En tal caso, conforme a lo antes expuesto, en materia de impuesto a la renta la venta de bienes situados en el exterior generará rentas extraterritoriales, no gravables con el impuesto peruano. Por lo tanto, en virtud de la tradicional definición del principio de fuente territorial de la Ley de Impuesto a la Renta, en la venta transfronteriza antes descrita Perú no se constituirá como Estado de la Fuente, con competencia para gravar la correspondiente renta, por lo que, desde la perspectiva de un CDI, en el caso particular no habrá competencia tributaria del país que plantearse o dilucidarse. Este sería el caso de los negocios de *e-tailer* y *marketplace*, en los que la empresa multinacional tecnológica no está domiciliada en Perú, y en virtud de los avances tecnológicos propios de la economía digital, oferta y negocia desde su plataforma digital bienes situados o almacenados fuera del territorio peruano al momento de la negociación, sin necesidad de tener para la referida negociación, un lugar fijo de negocios o agente dependiente en el país.

Ahora bien, si la venta versa sobre bienes situados en territorio peruano, la renta que resulte de tal operación sería territorial, y susceptible de ser gravada con el impuesto peruano. En tal caso, Perú se constituirá en Estado de la Fuente. Ahora bien, en el caso de la aplicación de un CDI el Estado de la Fuente solo tendrá competencia para gravar los enriquecimientos que se deriven de la venta transfronteriza, entendidos como beneficios empresariales, cuando tales beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en esta jurisdicción, sea un lugar fijo de negocios o un agente dependiente.

Es de observar que Perú se adhirió el 27 de junio de 2018 al denominado Instrumento Multilateral -jurisdicción 80° en hacerlo-; instrumento previsto en el Plan BEPS, en la Acción 15, relativa al desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales. En efecto, se trata de un tratado -independiente a los CDIs- cuya finalidad es la modificación de dichos acuerdos sin necesidad de renegociarlos individualmente, lo cual implica una coexistencia. A fin de que los CDIs sean modificados se requiere que los Estados contratantes que los celebraron se adhieran y ratifiquen el Instrumento Multilateral.

En el Instrumento Multilateral se incorporan artículos, conforme a lo propuesto en la Acción 7 **“Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”**, del Plan BEPS. Artículos que prevén medidas

para evitar la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de contratos de comisión (artículo 12)³³, y mediante las excepciones para actividades específicas y la fragmentación de actividades (artículo 13)³⁴. Reglas

³³ El artículo 12 del Instrumento Multilateral pretende ampliar el concepto de agente dependiente y limitar la excepción para agentes independientes, que se encuentran en los artículos de los Tratados equivalentes al artículo 5, párrafo 5 y párrafo 6 del Modelo Convenio 2014, respectivamente. El artículo 5, párrafo 5 del referido Modelo de Convenio establece que se considera que existe EP en un estado contratante cuando una persona actúa por cuenta de una empresa del otro estado contratante y tenga y ejerza poderes **“para concluir contratos en nombre de la empresa”**. Este requisito formal ha creado la posibilidad de actuar en un país a través de personas que en sustancia negocian con los clientes los términos de los contratos de venta de bienes o servicios, pero formalmente no lo hacen **“en nombre de”** la empresa en el extranjero, impidiendo de esta forma que se genere un EP. Uno de las estrategias identificadas en la Acción 7 del Plan BEPS para eludir el estatus de EP consiste en los contratos de comisión. Bajo esta estrategia, es posible lograr que una empresa extranjera enajene sus productos en una jurisdicción, a través de un comisionista, sin que se genere un EP y dejando como utilidad gravable en el país donde se venden los productos únicamente la remuneración pagada al comisionista. El nuevo artículo 5, párrafo 5 del Modelo Convenio (que se encuentra reflejado en el artículo 12 del Instrumento Multilateral) amplía los supuestos de generación de un EP, a los casos en que una persona actúa en un estado por cuenta de una empresa y **“habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa”** y estos contratos son **“en nombre de la empresa”** o **“para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso”** o **“para la prestación de servicios por esa empresa”**.

El artículo 5, párrafo 6 del Modelo Convenio 2014 (antes de las modificaciones introducidas por el Proyecto BEPS) proporciona una excepción al concepto de EP por agente dependiente (establecido en el artículo 5, párrafo 5 mencionado anteriormente), según el cual no se genera EP en los casos en que la empresa del exterior actúa en el país a través de un agente independiente que actúa dentro del marco ordinario de su actividad. Con base en la Acción 7 del Plan BEPS, se establece que la excepción arriba descrita (agente independiente) no es aplicable **“(…) cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas (…)”**. Esta modificación es introducida con el propósito de limitar la posibilidad de aplicar la excepción de **“agente independiente”** en el caso de partes relacionadas o empresas que actúan exclusivamente por cuenta de una empresa o varias empresas del mismo grupo. Esta modificación se encuentra tanto en el nuevo texto del artículo 5, párrafo 6 del Modelo de Convenio, como en el artículo 12 del Instrumento Multilateral.

³⁴ La OCDE ha reconocido que las empresas multinacionales tienen la facilidad de constituir o utilizar empresas filiales, con el propósito de fraccionar una operación integral en partes pequeñas, argumentando que las actividades desarrolladas son

que tendrán aplicación preferente sobre las disposiciones de los CDIs, modificando la aplicación de cada convenio bilateral en particular, siempre que los países contratantes de ese CDI se hayan adherido al Instrumento Multilateral, no hayan formulado reservas sobre la aplicación a los artículos en cuestión, los artículos 12 y 13 del Instrumento Multilateral, y finalmente, hayan ratificado el referido acuerdo conforme a su legislación interna³⁵.

El Estado Peruano se ha adherido al Instrumento Multilateral, sin embargo, tratándose de un tratado sobre materia tributaria, el referido instrumento debe ser aprobado por el Poder Legislativo. Aprobación que está pendiente a la fecha, por lo que el Instrumento Multilateral aún no tiene efectos vinculantes para el Estado Peruano.

A partir del momento en que el referido Instrumento Multilateral entre en vigencia para los CDIs vigentes en Perú, con las comentadas reglas para evitar la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente, habría que analizar la situación particular de cada empresa multinacional domiciliada en el extranjero con respecto a sus operaciones en territorio peruano. No obstante, la falta de presencia física en la jurisdicción del cliente es característico en los negocios de las empresas multinacionales tecnológicas. Ha sido el desarrollo tecnológico que ha afianzado la oferta de productos a través de plataformas digitales, como en el

previas o auxiliares, cuando se analizan de forma individual. Para combatir estas estrategias, el artículo 13 del Instrumento Multilateral que establece que, no podrá aplicarse el artículo 5, párrafo 4 (lista de actividades excluidas), para concluir que no hay EP, cuando el **“conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades” desarrolladas por la empresa o por dos o más empresas “estrechamente relacionadas”** en la misma jurisdicción, no tengan (en conjunto) carácter auxiliar o preparatorio, siempre y cuando estas actividades constituyan **“funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado”**.

A través de esta norma, se pretende impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar y por tanto pretender que no se genere un EP.

³⁵ Perú es la jurisdicción número 80 en adherirse al Instrumento Multilateral; sin embargo, aún no lo ha ratificado en el Congreso de la República, por lo que actualmente el MLI no tiene efectos vinculantes en Perú. La doctrina ha planteado la vinculación entre el Instrumento Multilateral y los CDIs. En tal sentido, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), mediante el numeral 3 de su artículo 30, consagra el principio según el cual, la norma posterior deroga la norma anterior, por lo que el tratado cronológicamente anterior se aplicará únicamente en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del tratado posterior. Bajo la aplicación de esta disposición de resolución de antinomias entre tratados, el MLI pasaría a gobernar por completo las relaciones entre Estados. (Frank Fermín García Santos, y Jeff Anders Riveros Vélez, *ob. cit.*, p. 164).

caso del *e-tailer* y *marketplace*, con la optimización de los tiempos de despacho, traslado y recepción de mercancía, desde una jurisdicción nacional a otra. Forma de hacer negocios que podría ser posible sin la presencia en la jurisdicción del comprador de un lugar fijo de negocios o agente que sean constitutivos de establecimiento permanente. En tal caso, las empresas multinacionales tributarán en su Estado de Residencia, conforme a su legislación interna, independientemente de la aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta del Perú, CDIs vigentes en el país, o del Instrumento Multilateral, cuando éste entre en vigencia en el Perú.

b. Servicios digitales

Como comentamos anteriormente, la Ley de Impuesto a la Renta ha establecido un supuesto gravable específico para los servicios digitales, que incluye definición, ámbito de aplicación, presupuesto de territorialidad y porcentaje de retención aplicable a los pagos (30%). Ahora bien, en aquellos casos en que aplique alguno de los CDIs suscritos por el Perú, la correspondiente renta de fuente peruana tendrá un tratamiento distinto al previsto en la mencionada Ley, según sea el país de residencia del beneficiario de los pagos por concepto de servicios digitales.

En efecto, según los CDIs las rentas que se deriven de los servicios digitales podrán ser calificadas como (i) beneficios empresariales, en cuyo caso la competencia del Estado de la Fuente de gravar la renta dependerá de la atribución de tales beneficios a un establecimiento permanente, circunstancia improbable en el caso de los servicios digitales –en tal supuesto están los CDIs suscritos por el Perú con Canadá, Chile, Corea, Japón, México y Portugal-, o (ii) regalías, en cuyo caso se plantea en los CDIs una tributación compartida entre el Estado de la Residencia y el Estado de la Fuente –en tal supuesto, están los CDIs suscritos por el Perú con Brasil y Suiza-.

Al respecto del primer caso, SUNAT emitió conclusión, mediante Informe No. 0055-2021-SUNAT/7T0000 del 28 de mayo de 2021, en relación a que en los CDIs suscritos por el Perú con Chile, Canadá, Corea, México y Portugal –el CDI con Japón recién entró en vigencia en 2022- los servicios digitales constituyen beneficios empresariales, por lo que solo serán gravables en Perú como Estado de la Fuente si tales beneficios son imputables a un establecimiento permanente situado en esta jurisdicción³⁶. En tal sentido, en los establecimientos permanentes previstos en el artículo 5 de los CDIs suscritos por Perú con Canadá, Chile, Corea, Japón, México y Portugal, está la prestación de servicios, **cuando tales prestaciones se realicen en el país**, por un tiempo que se prolongue por al menos ciento ochenta y tres (183) días en un período de doce (12) meses. Por

³⁶ SUNAT. Informe N° 0055-2021-SUNAT/7T0000 del 28 de mayo de 2021. Disponible en web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i055-2021-7T0000.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

consiguiente, en los servicios en general, según los CDIs, independientemente de que el hacer sea desarrollado en territorio del Perú y las rentas sean de fuente peruana, la competencia para gravar tales rentas corresponderá exclusivamente al Estado de la Residencia, cuando ese hacer en el Estado de la Fuente no se prolongue en el tiempo, según el término previsto en el respectivo CDI.

Ahora bien, en el contexto de los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas en Perú a empresas peruanas –contribuyentes de tercera categoría-, las plataformas estarán situadas en el exterior, o la prestación material o física de tales servicios, cuando la hubiere, será desarrollada enteramente en el exterior. Por consiguiente, cuando en virtud del país de residencia del prestador de los servicios digitales, procediera la aplicación de un CDI celebrado por Perú, salvo los CDIs suscritos con Brasil y Suiza, los pagos por concepto de servicios digitales no serían gravables con el impuesto peruano, ni sujetos a la retención del treinta por ciento (30%), cuando tales pagos no puedan ser imputables a un establecimiento permanente situado en el país, como lo pudiera ser la prestación de servicios en el Perú durante ciento ochenta y tres (183) días en un período de doce (12) meses. Por lo tanto, en tal caso, los servicios digitales, independientemente de su calificación como rentas de fuente peruana, no serán gravables en Perú, sino solamente en el Estado de la Residencia.

En segundo lugar, está el supuesto de las rentas provenientes del Perú, que sean calificadas como regalías en el correspondiente CDI, en cuyo caso los pagos por tales regalías estarán sujetos a imposición tanto en el Estado de la Residencia como en el Estado de la Fuente (Perú). Imposición limitada en este último Estado a un porcentaje de los pagos –limitación que, en consecuencia, también afectará la retención de impuesto prevista en la legislación peruana-. Entre todos los CDIs celebrados por el Perú, solo aquellos suscritos con Brasil y Suiza prevén que los servicios digitales tienen el tratamiento que les corresponde a las regalías, según el artículo 12 de tales Convenios. En efecto, en el Protocolo del CDI celebrado entre Perú y Brasil, con referencia al párrafo 3 del artículo 12 relativo a regalías, se prevé que el referido artículo también aplicará a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías. Y en el caso del CDI celebrado entre Perú y Suiza, el párrafo 4 del artículo 12 relativo a regalías, prevé que el término **“regalías”** también incluye los pagos recibidos por la prestación de servicios de asistencia técnica y servicios digitales. Significa lo anterior, que bajo la aplicación de los CDIs celebrados con Brasil y Suiza habrá una tributación compartida sobre los servicios digitales entre el Estado de la Fuente –jurisdicción de donde provengan las regalías- y el Estado de la Residencia del beneficiario de tales pagos.

En virtud de lo anterior, habrá imposición en Perú, y, por tanto, retención de impuesto, cuando se verifique lo siguiente, conforme al respectivo CDI: (i) el pago provenga de una empresa peruana; (ii) en beneficio de una entidad residente en el otro Estado Contratante –Brasil o Suiza-. Y, de seguidas, conforme a lo previsto en la LIR y su Reglamento, (iii) la entidad peruana pagadora sea contribuyente de

tercera categoría del IR; (iv) tales prestaciones sean consideradas como servicios digitales en los términos de la referida normativa nacional, y (v) los servicios digitales sean usados o utilizados económicamente en el Perú. En tal caso, habiéndose verificado los mencionados presupuestos, la retención de impuesto procederá, más no será del treinta por ciento (30%), sino que la referida retención estará limitada al porcentaje del quince por ciento (15%), conforme a lo previsto en los CDIs con Brasil y Suiza.

5.4. Perspectivas de la próxima fiscalidad de los servicios digitales en Perú

Conforme con lo antes expuesto, en Perú la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento prevén retención de impuesto sobre los servicios digitales, equivalente al 30% de los pagos que se realicen por tal concepto, cuando las rentas producidas por tales servicios sean de fuente peruana, en virtud de su uso o utilización económica en el país, y estén destinados a la actividad económica de un contribuyente de tercera categoría. Retención que se limita, en virtud de lo anterior, a aquellas operaciones entre personas jurídicas (B2B).

Asimismo, considerando la experiencia de los países de Latinoamérica, en Perú se ha planteado la introducción de normas en la Ley de Impuesto General a las Ventas, mediante el Proyecto de Ley No. 812/2021-CR, que establecerían la gravabilidad con ese impuesto de servicios contratados o provistos mediante plataformas digitales de audio, video u otro contenido similar, prestados por proveedores no domiciliados y que sean utilizados por personas naturales y jurídicas, quienes en virtud de su condición de usuarios serán contribuyentes del impuesto. El impuesto surgirá en la fecha en la cual se realicen los cargos correspondientes a la suscripción mediante cualquier medio de pago correspondiente a entidades financieras. A tales fines, la Administración Tributaria designará a éstos como agente de retención³⁷. Conforme con lo antes expuesto, el Proyecto de Ley pretende incluir en el ámbito de aplicación del impuesto tanto las operaciones con consumidores finales como aquellas realizadas con empresas.

Ahora bien, la adhesión de Perú a la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 sobre el enfoque de dos Pilares, conforme a la hoja de ruta planteada en la referida Declaración, significaría a futuro la adhesión y ratificación de convenio multilateral, y la incorporación en la legislación interna de normas sobre el gravamen de los beneficios de las empresas multinacionales, según lo propuesto en el Marco Inclusivo.

³⁷ Proyecto de Ley No. 812/2021-CR, que modifica el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 816 y del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo No. 05-99-EF. Disponible en Web: https://cdn.gacetajuridica.com.pe/laley/Proyecto%20de%20Ley%20N%C2%BA812-2021-CR_LALEY.pdf, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

Lo anterior siempre que así sea confirmado por la Presidencia de la República y Congreso de la República, conforme a sus respectivas facultades constitucionales.

Según la referida Declaración, se desarrollará un Convenio Multilateral a fin de implementar un marco multilateral para todas las jurisdicciones que se adhieran. En tal sentido, el Convenio Multilateral exigirá a todas las partes que supriman todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes con respecto a todas las empresas, y que se comprometan a no introducir tales medidas en el futuro. La definición detallada de lo que constituyen las medidas similares relevantes se concretará en el articulado del Convenio Multilateral y su Declaración Explicativa.

En razón de lo expuesto, el Estado Peruano, que se ha adherido a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares, deberá evaluar la incorporación del Convenio Multilateral y las normas propuestas en el ordenamiento jurídico peruano, y conforme al momento en que se verifique la referida incorporación del Convenio Multilateral, dejarían de aplicar otros impuestos sobre servicios digitales establecidos previamente en ese ordenamiento jurídico.

VI. FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN VENEZUELA

6.1. Definición del principio de territorialidad en el contexto del régimen de renta mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) de Venezuela

El Decreto No. 2.163, con Rango, Valor y Fuerza de Ley que reforma la Ley de Impuesto sobre la Renta, que entró en vigencia el 1° de enero de 2016³⁸ (denominada en lo sucesivo “**Ley de Impuesto Sobre la Renta**”), en su artículo 1° define el ámbito de aplicación del impuesto bajo el régimen de “**renta mundial**”. El referido artículo prevé lo siguiente:

“Artículo 1° Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Salvo disposición en contrario de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, toda persona natural o jurídica residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de esos ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en este Decreto con

³⁸ Venezuela. Decreto No. 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

Rango, Valor y Fuerza de Ley, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.”

Mediante el régimen de renta mundial, el impuesto sobre la renta grava además de las rentas territoriales aquellos enriquecimientos extranjeros percibidos por personas domiciliadas en Venezuela. Régimen que fue incorporado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta a partir del Decreto-Ley N° 307³⁹ que el Ejecutivo Nacional dictó en fecha 12 de septiembre de 1999, reformando la Ley vigente en ese momento. Hasta ese momento, desde el establecimiento del impuesto sobre la renta en 1943, en todas las Leyes de Impuesto sobre la Renta dictadas antes de 1999, el criterio objetivo de vinculación o principio de territorialidad o de la fuente había definido, de manera casi exclusiva, el hecho imponible del impuesto, con prescindencia casi absoluta de los criterios subjetivos de vinculación al Poder Tributario del Estado, como es el caso del domicilio de los beneficiarios de enriquecimientos⁴⁰.

En tal sentido, en la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana se justificó el derecho del Estado Venezolano de gravar las rentas producidas en su territorio⁴¹, de la siguiente forma: **“Es justo, en consecuencia, que disfrute de parte de ese enriquecimiento la colectividad que contribuyó indirectamente a su realización con su solo existir en determinadas condiciones sociales y económicas que, directamente, con los impuestos que paga para que el poder público pueda cumplir sus funciones immanentes.”** En el mismo sentido se orienta la decisión de la Junta de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, en decisión de fecha 23 de mayo de 1952, caso *The Venezuelan Oil Concessions, LTD*, en la que se señala el derecho

³⁹ Venezuela. Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 3.390 Extraordinario, de fecha 22 de octubre de 1999.

⁴⁰ Por excepción, la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1986 extendió el gravamen del impuesto a ciertos **“enriquecimientos pasivos”**, tales como los obtenidos en el exterior por venezolanos o domiciliados en Venezuela por concepto de arrendamientos, dividendos y participación en utilidades, intereses, bienes dados en fideicomiso, regalías y participaciones análogas.

⁴¹ Exposición de Motivos de la 1° Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, citada en Gonzalo Salas D., “La territorialidad de la renta y el impuesto adicional”, en *Revista número 2, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50, 1969-1999*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial LIVROSCA, C.A., Caracas, 1999, pp. 9-20.

de nuestro país a que se le tribute en virtud de constituir su suelo explotado por la mencionada empresa internacional la fuente original de riqueza⁴².

Incluso, en la Exposición de Motivos del referido Decreto-Ley N° 307 de fecha 12 de septiembre de 1999, que estableció el régimen de renta mundial, se destaca la importancia del principio de la fuente con respecto al criterio subjetivo “**domicilio**”. En efecto, en la referida Exposición de Motivos se señala lo siguiente: “**(...) la posición contemporánea, consiste en la utilización de la fuente como criterio prioritario, entendiendo como el reconocimiento del derecho del país de fuente a gravar esos bienes en primer término y con discrecionalidad, sin perjuicio de las limitaciones que pueden convenirse en los tratados para evitar la doble tributación, y a gravar subsidiariamente las rentas de fuente extranjera, reconociendo los créditos por impuesto pagado en el extranjero en virtud del principio de la fuente (...)**.” (Subrayado Nuestro).

La adopción de uno u otro tipo de criterios de vinculación al Poder Tributario del Estado dependen de una decisión netamente pre-legislativa o política. Es en el momento de formación de la ley cuando el Estado, en un acto soberano, decide limitar o extender su Poder Tributario en los términos expuestos, sin que exista norma alguna de Derecho Internacional que lo proscriba. En tal sentido, la posibilidad de extender el gravamen a las rentas de fuente extranjera que sean percibidas por domiciliados en Venezuela está prevista en nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario⁴³, norma que establece lo siguiente:

“Artículo 11. (...)

Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, este residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país.”

⁴² Sentencia N° 382 de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, de fecha 23 de mayo de 1952, caso *The Venezuelan Oil Concessions, LTD*, en *Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1943-1965, Tomo I*, República de Venezuela, Ministerio de Hacienda, Caracas, pp. 515-517.

⁴³ Decreto 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley cuya derogatoria se pretende, de forma inconstitucional, a través del denominada Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 6.507, de fecha 29 de enero de 2020. Sin embargo, es de observar la idéntica redacción del artículo 11 de ambos textos, el vigente y el que pretende derogarlo.

Conforme a la actual definición del ámbito de aplicación del impuesto bajo el régimen de renta mundial, el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que toda persona natural o jurídica domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de esos ingresos esté situada dentro del país o fuera de él, o sea, tanto las rentas de fuente territorial como las extraterritoriales. Se entienden domiciliados en Venezuela, entre otros, las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley⁴⁴. La referida imposición del enriquecimiento de fuente extranjera de una persona domiciliada en Venezuela generará los efectos de una doble imposición jurídica (internacional), por lo que, para atenuar sus efectos la Ley de Impuesto Sobre la Renta prevé el mecanismo de acreditación de impuestos extranjeros⁴⁵. En contraposición a lo anterior, las personas no domiciliadas en el país pagarán impuesto solamente por sus rentas de fuente territorial.

⁴⁴ Artículo 30 del Código Orgánico Tributario.

⁴⁵ En efecto, en el comentado régimen de renta mundial, la imposición del enriquecimiento de fuente extranjera de una persona domiciliada en Venezuela, generará los efectos de una doble imposición jurídica (internacional), porque la misma renta, correspondiente a la misma persona, será objeto de imposición en dos Estados. Bajo el conflicto Residencia-Fuente, en virtud de lo previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el primer Estado, el de la Residencia, será Venezuela, país en el que la persona debe estar domiciliada, y cuyas rentas extranjeras a nuestro país, serán gravables con el impuesto venezolano, en virtud del establecimiento del criterio de vinculación subjetivo “**domicilio**” dentro del régimen de renta mundial. El segundo Estado será aquel en que se haya originado la renta, o sea, que sea un enriquecimiento territorial a ese Estado, y que, conforme a su normativa nacional, grave dicho enriquecimiento. Para atenuar los efectos de la doble imposición internacional, la Ley de Impuesto Sobre la Renta prevé el mecanismo de acreditación de impuestos extranjeros para las personas naturales y jurídicas domiciliadas en Venezuela. Mecanismo, que conforme a lo previsto en los artículos 2 de la referida Ley y 8 de su Reglamento, detenta las siguientes características: (i) el impuesto extranjero acreditable debe ser un impuesto que grave la totalidad o elementos de la renta, como las ganancias de enajenación de bienes muebles o inmuebles, sueldos y salarios, y plusvalías; (ii) pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales esté obligado al pago del impuesto venezolano; (iii) regido por el método de “**imputación ordinaria**”, o sea, la cantidad acreditable está limitada al monto del impuesto venezolano originado sobre las rentas de origen extranjero, de tal forma que todo exceso de crédito con respecto al impuesto venezolano devengado sobre la renta de fuente extranjera no podrá ser deducido del impuesto nacional del ejercicio en que se originó el crédito, y (iv) ese referido exceso podrá ser considerado como un crédito fiscal para el periodo siguiente al año en que se originó.

6.2. Definición y establecimiento de supuestos de rentas territoriales

De conformidad con el artículo 6⁴⁶ de la Ley de Impuesto sobre la Renta, un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en el país, ***cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional***, cuando esas causas se refieran a las siguientes circunstancias: (i) explotación del suelo o del subsuelo, (ii) formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales; (iii) servicios prestados

“Artículo 6°. Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

Son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela, entre otras, las siguientes:

a. Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.

b. Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.

c. Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.

d. Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.

e. Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.

f. Los enriquecimientos de las empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en el país.

g. Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.

h. Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en la República Bolivariana de Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en la República Bolivariana de Venezuela.

Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.

Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en la República Bolivariana de Venezuela.”

por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en el país, y (iv) asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país. A continuación, el mismo artículo 6 establece entre los literales a) y h), ambos inclusive, un listado enunciativo de supuestos cuyas rentas deben entenderse causadas en el país. En tal sentido, destacamos los siguientes supuestos para nuestro posterior análisis: (i) los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija, situados en territorio venezolano (artículo 6, literal b); (ii) contraprestaciones por toda clase de *servicios realizados, aprovechados o utilizados* en Venezuela (artículo 6, literal c), y (iii) en definitiva, los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en Venezuela (artículo 6, literal h).

Ahora bien, la redacción del encabezamiento del mencionado artículo 6, particularmente cuando señala que un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela, **cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional**, justificó que en sentencias de la entonces Corte Suprema de Justicia se haya considerado que la referida norma autoriza a que cualquier circunstancia asociada a una renta pueda indicar la territorialidad de una operación, bajo la denominada **“teoría de la equivalencia de causas”**⁴⁷. Al respecto, el Profesor ROMERO-MUCI se ha manifestado en contra de la teoría de la equivalencia de causas y en favor de que el principio territorial sea entendido a la luz de la **“teoría de la causa eficiente”**, la cual señala que la territorialidad de una operación sólo debería ser determinada a través de la atribución a territorio venezolano de la causa directa y eficiente en la producción del enriquecimiento y no por causas indirectas o remotas⁴⁸. Teoría de la causa eficiente que ha sido avalada en sentencias de tribunales tributarios de primera

⁴⁷ En sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 14 de agosto de 1990, caso Tricomar, en la que se reputó territorial y por lo tanto gravable en Venezuela, la renta derivada del arrendamiento de un remolcador ubicado fuera del territorio venezolano. La Corte consideró que el enriquecimiento era territorial simplemente porque el contrato de arrendamiento se celebró en Venezuela.

En sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria, de fecha 5 de abril de 1994, caso Prospect International, C.A., citando la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, se señala lo siguiente: **“(...) cuando se trata de rentas provenientes de actividades económicas, nuestra Ley adopta el principio de la ‘equivalencia de causas o condiciones’, en base al cual basta que una sola de las causas generadoras del enriquecimiento tenga lugar en el país, para que éste se considere gravable en Venezuela”**.

⁴⁸ Vid. Humberto Romero-Muci, “Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los *American Depository Receipts (ADRs)* en Venezuela”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, Enero-Marzo 1996, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1996, pp. 41-68.

instancia⁴⁹. Como manifestamos en el año 2002, en nuestra publicación **“El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana”**, nos adherimos a la teoría de la causa eficiente, por considerar que la misma representa la esencia del concepto de causa a que hace referencia la Ley de Impuesto sobre la Renta⁵⁰.

Al respecto de la conceptualización de la **“causa eficiente”**, los actos de contenido económico realizados entre contribuyentes del impuesto con el propósito de obtener enriquecimientos son objeto de normas jurídicas que proceden a conceptualizarlos como distintos tipos de contratos de acuerdo a las prestaciones acordadas entre las partes del contrato, a efectos de establecerse legalmente derechos y obligaciones no previstas expresamente por las partes. Los contratos no son el hecho imponible del tributo, como sí lo es la renta, pero actos económicos productores de rentas pueden ser caracterizados como contratos⁵¹. En tal sentido, en nuestra opinión, a los fines de identificar la territorialidad de una operación económica y su correspondiente ingreso, que una operación se pueda catalogar como contrato, es importante en la identificación de la prestación asumida por el perceptor de la renta, por cuya realización el contribuyente percibe el resultado lucrativo computable en la determinación del impuesto. Esa prestación realizada por una de las partes del contrato y que le produzca a éste un ingreso, representará la causa eficiente del ingreso computable en la determinación del enriquecimiento y, por tanto, del impuesto⁵². A continuación, en virtud del objetivo de la presente publicación, el análisis de la fiscalidad de la

⁴⁹ En sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, de fecha 11 de abril de 1977, caso Shell de Venezuela, NV, se afirma que la causa que determina la territorialidad de la renta no puede ser una causa indirecta o remota, sino que tiene que ser la causa eficiente o directa de la renta. En la misma sentencia se señala que considerar que una causa indirecta o remota determine la territorialidad de una operación, trastocaría el principio de territorialidad a que hacen referencia los artículos 1 y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente en ese momento, por el principio de nacionalidad o residencia del contribuyente.

En sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 23 de noviembre de 1993, caso Cartoenvases Valencia, S.A., se estableció que a efectos de determinar la territorialidad de la renta no se puede aceptar causas lejanas o remotas. En el caso planteado, se declaró ilegal un reparo que pretendía calificar como territoriales intereses sobre depósitos hechos en el exterior por provenir el capital depositado de Venezuela. Para decidir, el juez consideró que la causa del enriquecimiento es el **“deposito efectuado en el exterior”**, la cual es ajena al ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

⁵⁰ Carlos Enrique Paredes, *El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana*, Andersen Legal, Caracas, 2002, p. 73.

⁵¹ *Ibíd.*, p. 97.

⁵² *Ibíd.*, pp. 98-99.

economía digital, analizaremos la causa eficiente que presupone la territorialidad para operaciones que tienen relevancia en el referido análisis, venta de bienes muebles corporales y prestación de servicios.

a. Venta de bienes muebles corporales

Con respecto a la “**causa eficiente**” en la venta de bienes muebles corporales, la Exposición de Motivos de la primera legislación en materia de impuesto sobre la renta señaló que la territorialidad de los enriquecimientos provenientes de bienes viene determinada por la ubicación física del bien. Este es el caso del contrato de compra-venta. A este respecto, debemos señalar que este presupuesto de la territorialidad de la renta -la localización física del bien- mantiene correspondencia con la causa eficiente de la renta, entendiéndolo por la misma, la prestación del vendedor del bien y receptor del enriquecimiento. En efecto, si la venta se refiere a un bien ubicado en Venezuela, la causa eficiente, es decir, la prestación del vendedor (transferencia de la propiedad del bien) se verificará en territorio nacional⁵³.

Por tratarse de un contrato que tiene por objeto la transmisión de la propiedad, la venta es consensual, es decir, la propiedad se transmite por efecto del consentimiento legítimamente manifestado, aun cuando la tradición material del bien no se haya realizado, conforme a lo previsto en el artículo 1161 del Código Civil venezolano. En razón de lo expuesto, la ubicación física de los bienes en el momento en que las partes acuerdan la transferencia de la propiedad de la cosa condiciona la territorialidad de la operación. Si al momento del acuerdo, los bienes están ubicados en territorio nacional, la transferencia de la propiedad versará sobre bienes nacionales, por lo cual, la renta obtenida por la venta de las cosas será territorial. En cambio, si la negociación tiene por objeto bienes no ubicados en el país, la renta es extraterritorial⁵⁴.

En la economía digital, específicamente en los negocios de *e-tailer* y *marketplace*, los bienes muebles corporales son ofertados y vendidos, incluso pagados, mediante las plataformas informáticas. De seguidas, los bienes físicos vendidos son enviados al domicilio del comprador. Planteemos la venta transfronteriza, en la que, al momento de la venta, los bienes se encuentran situados en el extranjero. A continuación, la tradición de los bienes se verifica desde una jurisdicción distinta a Venezuela –sea la del vendedor u otra jurisdicción en donde estén almacenados esos bienes- a la jurisdicción del comprador, en Venezuela. En tal caso, la causa eficiente del enriquecimiento de la empresa no domiciliada en Venezuela por la venta de los bienes muebles corporales, será atribuible a la jurisdicción extranjera en la que los bienes se encuentren localizados al momento en que se perfecciona el acuerdo entre las partes, a través de la plataforma informática. Para que en una venta de bienes

⁵³ *Ibíd.*, p. 104.

⁵⁴ *Ibíd.*, pp. 105-106.

muebles corporales la causa eficiente sea atribuible a territorio venezolano, y la renta que se derive de tal operación sea territorial, los bienes vendidos deberían estar almacenados al momento de la venta en la jurisdicción venezolana; disponibles para su envío al domicilio del cliente en el mismo territorio nacional.

Conforme a lo antes expuesto, en la venta de bienes situados en el extranjero al momento de su negociación, la causa eficiente será atribuible a territorio extranjero, por lo que la correspondiente renta será extraterritorial a la jurisdicción venezolana. En tal caso, la renta extraterritorial a Venezuela, obtenida por una persona no domiciliada en el país –la empresa multinacional-, no será gravable con el impuesto venezolano.

Ahora bien, la referida renta extraterritorial podría ser gravable con el impuesto venezolano, cuando exista establecimiento permanente en Venezuela al cual sea imputable el correspondiente ingreso. En tal sentido, el artículo 1° de la Ley de Impuesto Sobre la Renta prevé que las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. Al respecto, el artículo 7, parágrafo tercero, de la misma Ley, prevé que un sujeto pasivo realiza operaciones en Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano, entre distintos supuestos, lugar fijo de negocios o almacenes, y, asimismo, mandatarios que tengan el poder de concluir contratos en nombre del mandante.

Sin embargo, en el negocio de *e-tailer* y *marketplace* de una empresa multinacional tecnológica domiciliada en el extranjero, no se verificaría la existencia de un establecimiento permanente. Planteamos el supuesto en el cual la empresa multinacional vende sus productos a clientes domiciliados en distintos países del mundo –entre éstos, Venezuela-, productos almacenados en jurisdicciones distintas a la del domicilio del cliente, y la venta se realice mediante plataformas informáticas que hayan automatizado el proceso de oferta y venta de los productos, sin intervención en la jurisdicción del cliente de un lugar fijo de negocios o mandatario con facultad de concluir contratos en nombre de la empresa vendedora. En tal caso, la conclusión será que estamos ante una renta de fuente extranjera, y que la renta no es imputable a un establecimiento permanente situado en Venezuela. Por consiguiente, conforme al supuesto antes descrito, la venta transfronteriza arrojará una renta no susceptible del impuesto venezolano.

b. Servicios

En el caso de los servicios, la “**causa eficiente**” del enriquecimiento está representada por la prestación asumida por el prestador del servicio, es decir, una **obligación de hacer**. Así lo prevé el encabezamiento del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta cuando señala entre las causas del enriquecimiento, los servicios prestados por residentes, domiciliados o transeúntes. Por tanto, si la

prestación del servicio ocurre en Venezuela, la causa es atribuible a Venezuela y el enriquecimiento que se perciba por dicha actividad será territorial⁵⁵.

Ahora bien, el literal c) del artículo 6 de la misma Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que serán enriquecimientos de fuente venezolana los resultados que se deriven de servicios **realizados, aprovechados o utilizados en territorio nacional**. Esta definición del elemento espacial de los servicios reitera la causa eficiente de estas actividades, **su prestación o realización**, es decir, el hacer desarrollado por el perceptor del enriquecimiento. Sin embargo, la misma norma también considera el **aprovechamiento o utilización** del servicio como circunstancias que vinculan la renta derivada de tal actividad con la jurisdicción venezolana. Se podría interpretar que el aprovechamiento o utilización del servicio se verifica en función del receptor del mismo, de tal forma que cuando éste sea una persona natural o jurídica domiciliada en Venezuela, y destina el servicio para su uso particular o actividades económicas que realiza en el país, el servicio sería aprovechado o utilizado en Venezuela; y, por consiguiente, territorial a Venezuela. Definición amplia de la territorialidad en materia de servicios, que puede conducir a supuestos de doble imposición internacional (conflicto fuente-fuente), donde confluyan el Estado en el cual se realice el servicio, con otro Estado, el Venezolano, donde se aproveche o utilice el servicio, con el agravante de que el Estado de Residencia del prestador del servicio podría no admitir la acreditación del impuesto venezolano que se haya pagado sobre el enriquecimiento correspondiente al servicio utilizado o aprovechado en Venezuela⁵⁶.

⁵⁵ *Ibíd.*, p. 105.

⁵⁶ En efecto, que se consideren territoriales las prestaciones realizadas en el exterior, pero aprovechadas en territorio venezolano, conduce de manera inexorable a una doble imposición internacional del mismo enriquecimiento. En efecto, todo país que adopte el principio territorial de manera exclusiva o que acoja el criterio de la renta mundial, someterá a la imposición del impuesto, las rentas logradas por servicios prestados en su territorio. Con la definición del principio territorial en la Ley venezolana, la cual considera como causadas en Venezuela las rentas derivadas de servicios aprovechados en el país, el Estado Venezolano se suma a otro Estado en considerar dicho servicio como una operación territorial. Por lo tanto, el enriquecimiento será considerado territorial y gravable en un Estado por haber sido realizado el servicio en el mismo y de igual modo por Venezuela, por haber sido aprovechado dicho servicio en territorio nacional. Al respecto planteemos que el Estado donde se ejecute el servicio, sea también el del domicilio del perceptor de la contraprestación por tal servicio, y que ese país ha adoptado el régimen de renta mundial, y establece la imputación ordinaria del crédito fiscal. En tal caso, ese Estado no reconocerá al domiciliado en su jurisdicción como crédito fiscal el impuesto venezolano pagado sobre el enriquecimiento derivado del servicio, por entender que el tributo se liquidó sobre rentas territoriales a ese país y no sobre rentas de fuente

Ahora bien, a pesar de la referida amplia definición de territorialidad en los servicios según la Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana, que presupone la territorialidad en los servicios aprovechados o utilizados en nuestra jurisdicción, consideramos que ello no conlleva el gravamen de las rentas de las empresas multinacionales tecnológicas no domiciliadas en el país por las operaciones que realicen con personas naturales o jurídicas domiciliadas en Venezuela. No gravamen en virtud de que la Ley de Impuesto Sobre la Renta ni su Reglamento establecen un tratamiento expreso para las operaciones digitales.

Al respecto, entendemos que se pretendió establecer una noción expansiva de la territorialidad para todo tipo de servicios, haciendo un trasvase de las circunstancias propias de la definición de servicios a efectos del IVA, que, en el caso de este impuesto, es uniforme con la aplicación a nivel internacional del principio de imposición en el país de destino. Principio que, en materia de IVA, se garantiza con la atribución al territorio venezolano de la circunstancia de aprovechamiento o utilización del servicio. Situación que en materia de Impuesto Sobre la Renta podría generar supuestos de doble imposición internacional, conforme a lo antes expuesto.

Asimismo, conforme a lo antes expuesto, en aparente falta de coordinación el Reglamento no definió eventos de retención para servicios aprovechados o utilizados en el país. En tal sentido, en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones⁵⁷ (en lo sucesivo, Reglamento de Retenciones), los supuestos relativos a servicios requieren que tales prestaciones se realicen en territorio nacional, o sea, que su hacer se desarrolle en territorio nacional, salvo alguna excepción expresamente prevista, como es el caso de la asistencia técnica que se vincula a nuestro territorio en virtud de su utilización en el país (artículo 9, numeral 7). En efecto, el Reglamento de Retenciones, dictado en el año 1997, prevé los siguientes eventos relativos a servicios, susceptibles de retención: (i) ejecución de obras o prestación de servicios en el país (artículo 9, numeral 11), y (ii) los pagos que efectúen las personas jurídicas, comunidades o entes públicos, por servicios de publicidad y propaganda, efectuados en el país (artículo 9, numeral 19).

En el caso de la asistencia técnica la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece específicamente para tales servicios que éstos serán territoriales en virtud de su utilización en territorio nacional, y, asimismo, le atribuye un régimen de renta presunta, según el cual, el 30% de sus ingresos serán equivalentes a la renta de la operación. Asimismo, en correspondencia con lo anterior, el Reglamento de

venezolana. (Carlos Paredes, “El mecanismo de crédito fiscal en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana”, en *Impuesto Sobre la Renta e Ilícitos Tributarios, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2002, pp. 120-121).

⁵⁷ Venezuela. Decreto 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones, publicado en Gaceta Oficial No. 36.203, del 12 de mayo de 1997.

Retenciones prevé la retención acumulativa sobre la referida renta presunta en un ejercicio, aplicándose a tales efectos la Tarifa 2 (15%-34%).

Interpretamos que la aplicación del Impuesto Sobre la Renta sobre los servicios en general, en virtud de su aprovechamiento o utilización en el país, y la recaudación del correspondiente impuesto mediante el mecanismo de retención, requiere que la Ley de Impuesto Sobre la Renta les establezca un régimen de renta presunta, como es el caso de la asistencia técnica.

Conforme con lo anterior, no estarán sujetos a imposición ni a retención de impuesto los pagos a favor de personas no domiciliadas en el país, por los servicios digitales que éstos presten desde el exterior, a través de plataformas digitales. No procederá el impuesto sobre los servicios digitales, porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta no prevé un régimen aplicable que prevea lo siguiente: (i) la designación del agente de retención; (ii) la forma de determinación de la retención de impuesto, como sería establecer la retención bajo el esquema de renta presunta, o sea, la aplicación de la tarifa 2 para persona jurídicas (15%-34%) sobre un porcentaje del pago o abono en cuenta que sea entendido a efectos de la Ley como el enriquecimiento de la operación; (iii) definir si el ámbito de aplicación del impuesto se va a limitar a las operaciones B2B, en cuyo caso el agente de retención sería la persona jurídica, o se extenderá a las operaciones con consumidores finales (B2C). En este último caso deberá definirse quién será el agente de retención; por ejemplo, las instituciones financieras o empresas emisoras de tarjeta de crédito. En definitiva, como en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento de Retenciones, no está previsto un régimen de retención aplicable a los servicios digitales, con reglas específicas por la naturaleza particular de estas operaciones, debemos concluir que los servicios digitales desarrollados en el exterior por personas no domiciliadas en Venezuela, no serán gravables con el impuesto venezolano, independientemente de que tales prestaciones sean aprovechadas o utilizadas en el país.

Adicionalmente, independientemente de que se prevea a futuro en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento de Retenciones, reglas específicas para los servicios digitales, bajo la aplicación de alguno de los CDIs vigentes para Venezuela no procedería la imposición ni la retención de impuesto sobre tales servicios, conforme explicamos en el capítulo siguiente.

6.3. Tratamiento aplicable a la economía digital según los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) suscritos por Venezuela

En 2018, en el marco de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario la doctrina nacional destacó la insuficiencia de la definición del principio de fuente territorial, establecida en el artículo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a efectos de gravar los enriquecimientos producidos en la

denominada economía digital⁵⁸. Por consiguiente, la doctrina recomendó establecer un régimen de retención en la fuente sobre las operaciones digitales, o un impuesto indirecto de carácter provisional sobre las referidas operaciones, mientras se evalúa la incorporación de las propuestas planteadas a nivel internacional, en la legislación interna y en los CDIs⁵⁹.

En tal sentido, la competencia del Estado venezolano para gravar los servicios digitales con el Impuesto Sobre la Renta -si un régimen de retención de impuesto se estableciera eventualmente en la Ley que crea ese impuesto y su Reglamento

⁵⁸ Rodolfo Alexander Fuentes Blanco, “Ausencia física de las partes en la relación del comercio digital vs. la Territorialidad como factor de conexión, a la luz de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital. Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, 2018, pp. 240-243.

⁵⁹ En 2008, en el marco de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, el autor FUENTES BLANCO propone, a fin de resolver la problemática planteada, una categorización de las transacciones realizadas digitalmente; una exhaustiva revisión del criterio de la fuente recogido por el legislador patrio; el establecimiento de reglas de imputación de ingresos, costos y gastos con respecto a las mencionadas rentas; la creación de un régimen de retención en la fuente, que permita de manera instantánea la recaudación del tributo generado en tales transacciones, y mientras se adoptan las reformas necesarias en el impuesto sobre la renta, la aplicación de un impuesto indirecto de carácter provisional a tales transacciones. (demÍ). Asimismo, también en las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, el autor ANDRADE CIFUENTES propuso seguir de cerca las soluciones que sean finalmente adoptadas a nivel internacional, con el fin de incluirlas y acogerlas como parte de las disposiciones de los Tratados para evitar la Doble Tributación y/o como criterios rectores de la necesaria adaptación de nuestra legislación interna. Asimismo, el referido autor recomendó incluir dentro de las categorías de rentas presuntas, una aplicable a los ingresos obtenidos por el ejercicio de operaciones de comercio electrónico o derivadas de la digitalización (con las necesarias regulaciones definitorias de los conceptos así regulados), y gravarlos en forma presuntiva. Finalmente, a nivel de los Tratados para Evitar la Doble Tributación, tomando en cuenta la insuficiencia de las definiciones de regalías, servicios de asistencia técnica, establecimiento permanente, y otros que se pueden usar –o forzar– para establecer criterios de gravamen de las operaciones de comercio electrónico, señaló que debe estudiarse la inclusión, como categoría especial, de los ingresos derivados del comercio electrónico. En tal caso, la solución para estos casos sería reservar la gravabilidad de estos ingresos y atribuirla al país de la fuente, sometiéndolo a una retención limitada, exigible al pagador del ingreso. (Ignacio Andrade Cifuentes, “En miras del futuro: ¿el derecho tributario venezolano a la altura de la era digital?”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital. Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, p. 151).

de Retenciones-, se declinaría en virtud de la aplicación de los CDIs actualmente vigentes que Venezuela ha suscrito con terceros países⁶⁰.

Los CDIs celebrados por la República, aprobados por la Asamblea Nacional y ratificados por el presidente, conforme lo establece el artículo 154 de la Constitución de la República, aplicarán de forma preferente sobre lo previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Si bien la Constitución de la República no prevé ese rango de aplicación preferente, así lo ha interpretado la doctrina nacional⁶¹ y la Administración Tributaria⁶², en virtud de la enumeración de las fuentes del derecho que establece el artículo 2º del Código Orgánico Tributario⁶³.

En virtud de lo que prevea alguno de los CDIs vigentes en Venezuela, en caso que una renta, independientemente de la condición territorial de la operación que la originó, sea catalogada como beneficio empresarial, la procedencia de la competencia tributaria del Estado de la Fuente, o sea, el territorio en que se realice la actividad económica generatriz de tal enriquecimiento, dependerá de que ese beneficio sea imputable a un establecimiento permanente localizado en su jurisdicción. Tal y como destaca KORODY TAGLIAFERRO, cuando el servicio o la venta se realiza a través de un portal o una aplicación perteneciente a un particular que no posee establecimiento permanente en el país de la residencia del adquirente del bien o servicio, de acuerdo a las normas de los tratados, la renta producida en dicha transacción no sería gravable en el país de la **“fuente”**⁶⁴.

⁶⁰ Alemania, Austria, Barbados, Belarús, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea, Cuba, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Irán, Italia, Kuwait, Malasia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, Rusia, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago y Vietnam.

⁶¹ Alberto Benshimol, “Informe de Relatoría”, en *Convenios para Evitar la Doble Imposición, Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2015, pp. 15-14.

⁶² Dictamen de la Gerencia Jurídico -Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) No. HGJT-200-3373, del 5 de noviembre de 1997, citado en *Ibíd.*, p. 16.

⁶³ “Artículo 2º. Constituyen fuentes de derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
 2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.
 3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
- (...).”

⁶⁴ Juan Esteban Korody Tagliaferro, “El establecimiento permanente versus un impuesto especial a los servicios digitales: Una lucha de la voluntad contra la razón”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018, p. 221.

Venezuela no ha establecido normas en materia de impuesto sobre la renta, específicas para el gravamen de las operaciones digitales, como lo sería la previsión de un régimen de renta presunta con retención en la fuente. Sin embargo, aún si la Ley de Impuesto Sobre la Renta estableciera un régimen de renta presunta con retención para los pagos por tales operaciones, los CDIs suscritos por Venezuela, cuando sean aplicables, prevalecerán sobre las normas internas, incluso, sobre ese eventual régimen. En tal sentido, como las operaciones propias de la economía digital se caracterizan por la falta de presencia física en el Estado de la Fuente, ello significará que la competencia tributaria para gravar tales operaciones, según los CDIs suscritos por Venezuela y vigentes en la actualidad, se atribuirá al Estado de la Residencia. En efecto, en los CDIs vigentes en nuestro país los servicios digitales seguirán el tratamiento de beneficios empresariales, por lo que ante la carencia de un establecimiento permanente en el país al cual sean atribuibles tales beneficios, la mencionada competencia será del Estado de la Residencia. En los CDIs vigentes en Venezuela no prevén, los servicios digitales dentro de la definición de regalías, y por ello, susceptibles de retención en el Estado de la Fuente, conforme a un límite máximo, equivalente a un porcentaje del pago.

Ante el hecho que Venezuela haya suscrito convenios bilaterales para evitar la doble imposición con 31 países, incluyendo a países desarrollados que, mediante sus empresas residentes, están a la vanguardia de la revolución digital, es probable que los pagos que se realicen por servicios digitales estén en el ámbito de aplicación de un CDI. Por consiguiente, siempre que el prestador de servicios digitales esté domiciliado en país con el cual Venezuela haya suscrito un CDI, los beneficios empresariales no serán gravables en Venezuela, bajo el presupuesto de que el negocio digital en cuestión no requiere para su funcionamiento de establecimiento permanente en el país.

6.4. Perspectivas de la próxima fiscalidad de los servicios digitales en Venezuela

Conforme a lo antes expuesto, a nivel internacional se han planteado las siguientes opciones, a fin de gravar los servicios digitales, (a) el establecimiento transitorio de un impuesto sobre servicios digitales; (b) el gravamen de los servicios digitales con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y (c) adherirse a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares que se ha planteado en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20, y, a continuación, conforme a la hoja de ruta señalada en la misma Declaración, adherirse y ratificar el correspondiente Convenio Multilateral, e incorporar en la legislación interna el modelo de normas internas propuestas en el Marco Inclusivo. Nos planteamos a continuación, de forma hipotética, la aplicación de alguna de estas opciones en Venezuela.

a. Establecimiento transitorio de impuesto a los servicios digitales

Conforme a lo expuesto en el presente trabajo, impuestos sobre servicios digitales han sido establecidos en países como España. En el caso de España

destacamos que en la Exposición de Motivos de la Ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, se señaló que éste no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y por tanto no queda comprendido en los convenios de doble imposición. Se agrega en la referida Exposición de Motivos que el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de carácter indirecto, compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Tales impuestos sobre servicios digitales habrían sido establecidos de forma transitoria, mientras se alcance el consenso entre los países miembros del Marco Inclusivo, en el nuevo diseño de tributación de las empresas multinacionales, tecnológicas o no, en la jurisdicción de mercado, a fin de superar la tradicional distribución de competencias planteadas en los CDIs.

Ese consenso se habría alcanzado a través de la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares, que se materializará cuando, conforme a lo planteado en la hoja de ruta manifestada en esa Declaración, se incorporen individualmente en cada Estado las correspondientes normas en la respectiva legislación interna -conforme al modelo propuesto en el seno del Marco Inclusivo-, y, asimismo, cada país formule su adhesión al Convenio Multilateral propuesto en el mismo Marco Inclusivo, y lo ratifique conforme a lo previsto en su respectivo ordenamiento jurídico.

Nos planteamos hipotéticamente que en un futuro Venezuela se establezca un impuesto equivalente al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales establecido en España. Al respecto, es de observar, que la Ley española le atribuye a ese impuesto la condición de indirecto -como lo es el IVA-, y no de impuesto directo -como el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Sobre Sociedades, establecidos en España-. Sin embargo, conforme a las características del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, existe doctrina española que ha cuestionado la atribuida condición indirecta de tal impuesto, imputándole en su lugar, la condición de impuesto directo. La significación de esta posición doctrinal es que impuestos directos estarían en el ámbito de aplicación de los CDIs, por lo que, en tal caso, en hipotética aplicación de un Convenio en particular, el Estado de la Fuente como jurisdicción de mercado, no tendría competencia para gravar las rentas que se deriven de las operaciones digitales que una empresa multinacional realice con clientes, destinatarios y usuarios situados en esa jurisdicción. Se verificaría lo anterior, cuando tales rentas sean catalogadas como beneficios empresariales a efectos del CDI, y no sean imputables a algún establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente, por lo que tal beneficio será gravable únicamente en el Estado de la Residencia de la empresa multinacional. Por consiguiente, la intención de que, en España la Ley de Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, catalogue expresamente a ese impuesto como indirecto, sería que su funcionamiento sea ajeno a los CIDs vigentes en ese país, siendo posible así el gravamen de tales operaciones en España, como jurisdicción de mercado donde están ubicados los destinatarios de tales servicios.

En el caso de Venezuela, como desarrollamos en el presente trabajo, la aplicación de los CDIs que nuestro país ha suscrito con 31 países, vigentes en la actualidad, limitan la competencia del Estado de la Fuente para gravar los servicios digitales con el Impuesto Sobre la Renta. En efecto, los referidos convenios, que aplican de forma preferente sobre las normas de impuesto sobre la renta, condicionan la competencia del Estado de la Fuente a que en esa jurisdicción exista un establecimiento permanente al cual sean imputables los servicios digitales –circunstancia improbable en tales servicios-. En cambio, admitiendo la naturaleza indirecta de los impuestos sobre servicios digitales, como en España se le ha atribuido expresamente en el texto de la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, las reglas de distribución de competencias tributarias comprendidas en un CDI, no afectaría la facultad del Estado en donde estén domiciliados usuarios y destinatarios de servicios digitales, de gravar tales servicios mediante el establecimiento de un impuesto sobre servicios digitales.

Ahora bien, si consideramos factible la implementación del enfoque de dos pilares, conforme a la hoja de ruta planteada en la Declaración del Marco Incluso, ello significará la eliminación de medidas unilaterales, como sería el impuesto sobre servicios digitales, y la disponibilidad de los modelos de normas y Convenio Multilateral para su incorporación en el ordenamiento jurídico de cada país. Considerando lo anterior, cualquier implementación en tiempo futuro de un impuesto sobre los servicios digitales sería extemporáneo con respecto a las tendencias de la fiscalidad internacional. Futuro incierto en el caso de Venezuela, cuyo actual gobierno ha manifestado desde hace muchos años desinterés por las tendencias de la tributación internacional.

b. Gravamen de los servicios digitales con el Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En Latinoamérica la mayoría de las regulaciones impositivas apuntan a la modificación del impuesto al valor agregado para gravar las transacciones que se producen en el ambiente de la economía digital⁶⁵. Este es el caso de la normativa

⁶⁵ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, p. 244.

en materia de IVA establecida en años recientes en Argentina⁶⁶, Chile⁶⁷ y Colombia⁶⁸. Comparativamente, en estos países existen características comunes

⁶⁶ Según la Ley de IVA de Argentina los servicios digitales se gravan cuando son prestados por personas o empresas no residentes o no domiciliadas en el país, a consumidores finales residentes en el mismo, siempre que su utilización o explotación efectiva ocurra en el territorio argentino. En la referida Ley se comprenden dentro de la enumeración de servicios gravados, operaciones realizadas entre empresas no residentes o no domiciliadas y consumidores finales (B2C). En tal sentido, destacamos los siguientes servicios: descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet; descarga en línea de juegos; difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital, a través de tecnología de *streaming*; servicios de clubes en línea o webs de citas; servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea, y la enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada. En el caso de prestaciones de servicios en donde el prestatario –usuario o destinatario del servicio– es un contribuyente de IVA, se presume, salvo prueba en contrario, que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en Argentina cuando corresponde a este país: (i) el código del teléfono móvil de la tarjeta sim o (ii) la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. En el caso en que el servicio sea contratado por un consumidor final o empresa no contribuyente de IVA, se presume, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la Argentina cuando allí se encuentre: (i) la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la sim card; (ii) la dirección de facturación del cliente, y (iii) la cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago. El sujeto pasivo es el prestatario o importador del servicio, siendo éste el responsable de pagar el impuesto. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste actuará como agente de percepción. Los intermediarios son definidos como las entidades residentes o domiciliadas en Argentina que facilitan o administran los pagos al exterior, quienes deben liquidar y pagar el impuesto, en aquellos casos en que los prestatarios no sean empresas contribuyentes del IVA.

⁶⁷ En Chile, la Ley No. 21.210 del 24 de febrero de 2020 prevé el gravamen del IVA para servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero; entre éstos, los siguientes, el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, *streaming* u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros. Esta Ley establece que en los servicios que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurren al menos dos de las siguientes situaciones: (i) que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; (ii) que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile; (iii) que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o, (iv) que la

en el diseño del gravamen de los servicios digitales con el IVA, que destacamos a continuación: (i) la inclusión en el ámbito de aplicación del impuesto de operaciones digitales con consumidores finales, como es el caso de la descarga de películas y juegos, y la difusión de música y películas, a través de tecnología de *streaming*; (ii) vinculación de los servicios digitales prestados desde el exterior por empresas no domiciliadas en el país, con el ámbito de aplicación del impuesto, a través de la circunstancia de utilización o explotación efectiva del servicio en el país -aspecto inherente a la aplicación del principio de imposición en el país de destino que impera en el diseño del IVA-, y (iii) la utilización de presunciones para verificar que la referida utilización o explotación, es atribuible al respectivo país, cuando a éste corresponda, en función del receptor del servicio, el código país de la tarjeta sim, dirección IP de los dispositivos electrónicos, dirección de facturación, o cuenta bancaria utilizada para el pago.

En estos países, en cuanto a quién es responsable de declarar, pagar o recaudar el impuesto, se prevén diferentes sistemas. En Argentina se atribuye la condición de responsable tributario al prestatario del servicio, sin embargo, con la

tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile. En las operaciones con consumidores finales la Ley traspa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa no residente, para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes.

⁶⁸ En Colombia se modificó en 2016 el Estatuto Tributario, a fin de introducir, entre otros cambios, el gravamen con el IVA de los servicios digitales. El artículo 420 del Estatuto Tributario, en su párrafo tercero, señala que para efectos del impuesto los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. El artículo 437, párrafo segundo, del Estatuto Tributario dispone que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe establecer mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables, cuando los servicios prestados se encuentren gravados. Según el artículo 437-2, numeral 8, del Estatuto Tributario, las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, vendedores de tarjetas prepago, entre otros, deben retener el IVA en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto: (i) suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento); (ii) servicios prestados a través de plataformas digitales; (iii) Suministro de servicios de publicidad online; (iv) suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia; (v) suministro de derechos de uso o explotación de intangibles, y (vi) otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

inclusión en el ámbito de aplicación del impuesto de aquellas operaciones cuyos prestatarios sean consumidores finales no contribuyentes del IVA, se designa como agente de percepción a las entidades residentes que administran los pagos al exterior, quienes deben liquidar y pagar el impuesto en tales casos. En Chile, en las operaciones con consumidores finales la Ley traspasa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa no residente, para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes. En Colombia los prestadores de servicios desde el exterior deben cumplir con sus obligaciones, entre ellas, la de declarar y pagar, en su calidad de responsables, cuando sus servicios estén gravados en esa jurisdicción. Sin embargo, en determinados servicios digitales prestados desde el exterior con destino a usuarios situados en Colombia, los proveedores podrán acogerse voluntariamente a un sistema alternativo de pago, mediante el cual las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, vendedores de tarjetas prepago, entre otros, deben retener el IVA en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a tales prestadores de servicios.

En nuestro país la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁶⁹ (LIVA) establece que será gravable con el impuesto la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, aun cuando se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aun cuando el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela⁷⁰. Asimismo, el artículo 3 del Reglamento de la LIVA establece que los receptores que adquieran servicios en el país de personas no domiciliadas estarán obligados en su carácter de responsables, a declarar y pagar el impuesto por las operaciones que realicen en tales condiciones⁷¹.

En virtud de las referidas normas, una prestación de servicios podría constituir una prestación territorial, susceptible de ser gravada con la alícuota vigente del impuesto (16%), cuando sea aprovechada en territorio nacional, independientemente de que sea ejecutada en el exterior por una entidad no domiciliada en el país.

Es de observar que en anterior trabajo planteamos una definición de la circunstancia del “**aprovechamiento**”, no obstante, lo impreciso que puede

⁶⁹ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014.

⁷⁰ Artículos 3, numeral 3, y 15.

⁷¹ Venezuela. Decreto No. 206, mediante el cual se dicta el Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial No. 5.363 Extraordinario, del 12 de julio de 1999.

resultar el término⁷². Según tal definición, la circunstancia del aprovechamiento de un servicio tiene un significado económico, y bajo dicha perspectiva debe ser interpretado. Por lo tanto, considerando su contenido económico, el aprovechamiento sólo puede ser imputado al territorio donde el servicio recibido sea empleado útilmente mediante su incorporación a la actividad económica del receptor de tal prestación. Definición que expusimos en función de las empresas como destinatarias o receptores de los servicios, cuya responsabilidad presupone su condición de contribuyentes del IVA.

En efecto, si bien la condición de contribuyente del impuesto correspondería a las empresas no domiciliadas en el país, en el caso de los servicios aprovechados o utilizados en el país, la responsabilidad tributaria recaería en el receptor del servicio, siempre y cuando éste sea contribuyente del IVA. Así se deriva expresamente del artículo 3 del Reglamento de la LIVA, norma que prevé que dichos responsables deberán cumplir con las siguientes obligaciones propias de un contribuyente del impuesto, (i) emitir facturas a los prestadores de servicios no domiciliados, por las operaciones de que se trate; (ii) registrar las facturas en los Libros de Compras y de Ventas; (iii) declarar el impuesto por cuenta de terceros y enterado sin deducciones en el período de imposición correspondiente, e (iv) incluir los créditos fiscales facturados en sus declaraciones correspondientes al período de imposición en que ocurrió el hecho imponible.

Ahora bien, la normativa de la LIVA venezolana no prevé el gravamen de las operaciones digitales. Comparativamente, según lo antes expuesto, otros países latinoamericanos han abordado el gravamen de servicios digitales, mediante reforma de su normativa en materia de IVA, comprendiendo en ese gravamen los servicios digitales cuyos destinatarios sean tanto contribuyentes del impuesto como consumidores finales que no detentan la condición de contribuyentes. En otras palabras, operaciones con usuarios que sean empresas y personas naturales domiciliadas en la respectiva jurisdicción de mercado, estableciéndose expresamente en cada caso quién tendrá la obligación de declarar y/o pagar el impuesto. En virtud de esa experiencia comparada, Venezuela podría afrontar la fiscalidad de los servicios digitales en materia de IVA, modificando la LIVA a fin de incorporar aspectos fundamentales en la definición del gravamen, conforme a lo previsto en el artículo 2 del COT, norma que prevé que solo a la ley corresponde regular la creación y modificación del tributo, definiendo hecho imponible, alícuota, base de cálculo y sujetos pasivos. En tal sentido, en la LIVA se deberá incluir para la incorporación del referido gravamen, aspectos como los siguientes: (i) la definición expresa de los servicios digitales gravados; (ii) la definición de responsables tributarios, en quienes recaerá la obligación de declarar y pagar el correspondiente impuesto, sean los destinatarios empresas o personas naturales, y

⁷² Carlos Paredes, “Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 98, enero-marzo 2003, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2003.

(iii) el establecimiento expreso de presunciones sobre cuando tales operaciones se entienden utilizadas o aprovechadas en su jurisdicción, delimitando específicamente las correspondientes circunstancias. Por consiguiente, las operaciones digitales serán gravables con el IVA en Venezuela, siempre y cuando se verifique la reforma de la referida Ley con inclusión expresa de los aspectos fundamentales antes referidos.

c. Adhesión a la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre el enfoque de dos Pilares

El retorno de nuestro país a la senda de la fiscalidad internacional y globalización de la economía, luce lejos, como para plantearse en un futuro inmediato la adhesión a la Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y del G20, sobre el enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

A diferencia de la situación actual, hace más de veinte años, en un intento de ajustarse al proceso de globalización mundial de la economía e integración comercial de los países, Venezuela empezó a suscribir CDIs desde la década de los noventa —este es el caso de los convenios suscritos con Francia, Italia y Gran Bretaña—, y, asimismo, a partir de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en 1999 se introdujo el sistema de renta mundial, normativa de precios de transferencia, régimen de transparencia fiscal internacional o reglas de compañías foráneas controladas (CFC), y reglas de subcapitalización o capitalización delgada. Sin embargo, lamentablemente, como destacan los profesores ABACHE CARVAJAL y ATENCIO VALLADARES, la comentada tendencia de acoplamiento a la fiscalidad internacional en lo particular, y a la globalización en lo general por parte de Venezuela, experimentó el más drástico retroceso en los tiempos que corren. En efecto, la realidad venezolana se encuentra en total divorcio con las tendencias internacionales y de globalización económica comentadas⁷³.

Como evidencia del alejamiento de nuestro país a las tendencias contemporáneas de tributación internacional, el Profesor ABACHE CARVAJAL señala que en Venezuela no se le ha dado acogida formal al referido plan BEPS en el ordenamiento jurídico tributario y, por vía de consecuencia, no han tenido lugar modificaciones normativas por tal razón; por lo que, con el panorama descrito pareciera que el plan BEPS de la OCDE tendrá, en el mejor de los casos, un grado simbólico de influencia en la legislación venezolana, por lo menos en la actualidad. Aunque, como destaca el referido autor, también debe tenerse en cuenta que el ordenamiento jurídico tributario venezolano ha adoptado, desde la reforma de 1999 de la LISLR, distintas medidas (instituciones) de fiscalidad

⁷³ Serviliano Abache Carvajal y Gilberto Atencio Valladares, “Informe de Relatoría”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016, p. 12.

internacional (v.g. transparencia fiscal internacional, precios de transferencia y subcapitalización), dirigidos -precisamente- a evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios empresariales⁷⁴.

Dentro de las Acciones del Plan BEPS, está la Acción 1 “**Abordar los retos de la economía digital para la imposición**”, cuyas recomendaciones en relación al estatus de establecimiento permanente fueron establecidas en Instrumento Multilateral -planteado en el mismo Plan BEPS, en la Acción 15 “**Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales**”-. Instrumento firmado a la presente fecha por 99 países y jurisdicciones, habiendo entrado en vigencia en 76 de éstos⁷⁵. Nuestro país, en correspondencia con el alejamiento del gobierno venezolano a las presentes tendencias de fiscalidad internacional, como es el caso del Plan BEPS, no ha manifestado su adhesión al referido Instrumento Multilateral como tampoco ha introducido cambios en su normativa en función de las acciones del referido Plan, conforme con lo antes expuesto.

Al respecto de la fiscalidad de la economía digital, en los informes finales de 2015 del Proyecto de la OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, se plantearon en la referida Acción 1 las siguientes modificaciones al estatus de establecimiento permanente en los CDIs, a efectos de abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital: (i) garantizar que toda excepción a la definición de establecimiento permanente esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio; (ii) introducción de un nuevo criterio antifragmentación con fines antielusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo, y (iii) desconocer mecanismos o estructuras artificiosos, como cuando un vendedor o proveedor en línea (matriz), negocie y venda a través de una filial local, aunque los contratos sean celebrados habitualmente por la matriz sin efectuar modificación material alguna a lo negociado por la filial, circunstancia que determinaría que la actividad de ésta es constitutiva de establecimiento permanente de la matriz. Recomendaciones contenidas asimismo en la Acción 7 del Plan BEPS, en relación a “**Impedir la elusión artificiosa del estatus de**

⁷⁴ Serviliano Abache Carvajal, “Venezuela y las medidas BEPS”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 149, enero-marzo 2016, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016, p. 59.

⁷⁵ Al 28 de junio de 2022, 99 países y jurisdicciones habían firmado el Instrumento Multilateral, de éstos 76 países y jurisdicciones han depositado por ante la OCDE instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, habiendo entrado en vigencia en tales países y jurisdicciones el Instrumento Multilateral. Ver estatus al 28 de junio de 2022 los países y jurisdicciones que han firmado y son parte del Instrumento Multilateral, en web: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, consultado el 02 de julio de 2022.

establecimiento permanente (EP)”. En el Instrumento Multilateral se incorporan artículos, conforme a lo propuesto en la referida Acción 7 del Plan BEPS, que prevén medidas para evitar la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de contratos de comisión (artículo 12), y mediante las excepciones para actividades específicas y la fragmentación de actividades (artículo 13).

Las recomendaciones de la Acción 1 del Plan BEPS, que versan sobre la figura del establecimiento permanente, no resuelven la problemática que ha generado el crecimiento exponencial de la economía digital frente al diseño tradicional de distribución de competencias en los CDIs. En efecto, en la economía digital las empresas multinacionales no requieren poseer un lugar fijo de negocios o agente en la jurisdicción donde estén situados los clientes, usuarios y destinatarios de sus bienes y servicios. La tecnología ha permitido que las plataformas digitales sean suficientes para que se verifique desde el exterior la oferta, venta de bienes y prestación de servicios. Por consiguiente, la adhesión y ratificación del Instrumento Multilateral, que incorpora normas para evitar la elusión artificiosa del estatus de establecimiento, no resuelve la problemática que ha significado la frustración del Estado de la Fuente -entendido como la jurisdicción de mercado- en su competencia de gravar las operaciones digitales y a las empresas tecnológicas, a pesar del valor que otorga el mercado a la generación de beneficios para tales empresas.

En la definición de la fiscalidad de la economía digital, el paso relevante ha sido la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares, e igual de importante será la definición en detalle de las propuestas planteadas en la referida Declaración y la incorporación de las mismas en el ordenamiento jurídico de cada país.

A continuación, nos planteamos la incorporación en nuestro país del enfoque de dos Pilares, con respecto al gravamen de las empresas multinacionales, de tal forma que, sean vinculantes u obligatorios para éstas. Ciertamente un planteamiento hipotético más no probable actualmente, en virtud del alejamiento de nuestro país a las tendencias de la fiscalidad internacional.

En tal sentido, tenemos el antecedente de las Acciones del Plan BEPS, que tal y como ha señalado la doctrina, solo podrían constituir normas vinculantes en nuestro país, cuando las recomendaciones contenidas en tales Acciones, se incorporen a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, mediante reforma de esa Ley que sea aprobada conforme al procedimiento que indica la Constitución de la República, o sea, sancionada por la Asamblea Nacional y promulgada por el Ejecutivo Nacional, o en el caso del Instrumento Multilateral, como tratado celebrado por la República, sea aprobado por la Asamblea Nacional y ratificado por el Presidente de la República, como también establece la Constitución. En efecto, el artículo 2 del Código Orgánico Tributario venezolano prevé expresamente las únicas fuentes directas del Derecho Tributario; entre éstas, principalmente, la Constitución Nacional, los tratados o acuerdos internacionales celebrados por la República, y las leyes y demás actos con fuerza de ley.

Las Acciones del Plan BEPS son aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que adolece de falta de capacidad normativa, y elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante esa organización internacional. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas⁷⁶. En efecto, las recomendaciones y directrices plasmadas en los referidos informes carecen de eficacia jurídica y son considerados como parte de lo que dentro del Derecho Internacional Público se denomina “*soft law*”⁷⁷.

El *soft law* o derecho blando puede definirse como el conjunto de principios, directrices o disposiciones emitidas por organismos internacionales -por lo general con alto grado de conocimiento técnico jurídico del área relevante-, que no gozan de eficacia jurídica, por no ser vinculantes ni coercibles al no emanar de un órgano con potestades legislativas, pero que tienen relevancia jurídica por la injerencia que suponen, bien en el ordenamiento jurídico existente, o en el proceso de formación de leyes, lo cual dependerá del valor respectivo que cada Estado conceda a estas normas dentro de su categoría específica de fuentes⁷⁸.

En virtud de lo anterior, mientras no se verifique su incorporación formal en el ordenamiento jurídico venezolano, las Acciones del Plan BEPS, como normas de derecho blanco, no tienen fuerza vinculante, es decir, carecen de la eficacia aplicativa, así como de la oponibilidad propia de las leyes y de las demás normas jurídicas; por lo que no son coercibles⁷⁹.

De conformidad con lo anterior, como señala RODRÍGUEZ PARÍS la Acción 1 del Plan BEPS, específica a la fiscalidad de la economía digital, cumple una

⁷⁶ César García Novoa, “El nuevo modelo de Tax International Régimen a partir de las políticas globales contra la elusión tributaria”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016, p. 17.

⁷⁷ Fernando Fernández Barroso y Luis De Freitas Aritz, “Acciones del Plan BEPS de la OCDE, su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano y los derechos humanos de los contribuyentes”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016, p. 238.

⁷⁸ Nathalie Rodríguez París, “¿Tiene cabida la Acción 1 del PLAN BEPS en el marco legal tributario venezolano?”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital. Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018, pp. 118).

⁷⁹ Juan C. Castillo Carvajal, “El ablandamiento del Derecho Tributario o el conflicto entre el Principio de Legalidad Tributario y el *Soft Law*”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016, pp. 526-527.

función pre-legislativa orientativa en el proceso de formación y/o modificación de las leyes que deben o pueden considerar los Estados en mayor o menor grado, dependiendo de si forman parte de la OCDE, si aun no formando parte de la OCDE han sido invitados a participar en las discusiones, si aun no estando en los dos supuestos anteriores han suscrito el Convenio Multilateral o, si aun no estando en ninguno de los supuestos anteriores desean estar alineados con las tendencias y estándares actuales de la tributación internacional en esta materia⁸⁰.

Lo antes explicado también procede en el caso de la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares, que se publicó en fecha reciente, en junio 2021, resultado de las discusiones entre los países miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y del G20. En la referida Declaración se prevé una hoja de ruta, según la cual, en 2022 vencerían los plazos para la elaboración de una legislación modelo y un Convenio Multilateral para la implementación del enfoque de dos Pilares. Conforme con lo anterior, la misma Declaración y las normas propuestas en el Marco Inclusivo, constituirán normas de derecho blando, y no serán normas jurídicas, o sea, vinculantes, oponible y coercibles, hasta tanto se incorporen en el ordenamiento jurídico venezolano.

Por consiguiente, en caso que a futuro Venezuela decida adherirse a la referida Declaración sobre el enfoque de dos Pilares -situación actualmente improbable- se deberán incorporar las normas de la correspondiente legislación modelo en leyes venezolanas preexistentes, como es el caso de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, o en leyes nuevas, mediante la aprobación y sanción de las correspondientes leyes, o en el caso del Convenio Multilateral, a través de su aprobación y ratificación, todo conforme a lo previsto en la Constitución de la República. Después de lo anterior, las normas propuestas en el Marco Inclusivo podrán constituirse en normas jurídicas, y solo así se convertirán en fuentes de derecho tributario en nuestro país.

Ahora bien, antes de plantearse la creación de impuestos específicos sobre los servicios digitales, o la modificación de la LIVA a fin de extender su gravamen sobre tales servicios, consideramos más prioritario, que en Venezuela se verifiquen, entre otros, los siguientes aspectos -interrelacionados entre éstos-: (i) evitar el financiamiento del déficit del sector público, a través de la emisión de dinero inorgánico; (ii) eliminar todo control de precios y de cambios; (iii) crear las condiciones políticas, jurídicas y económicas necesarias para el retorno de la inversión extranjera en todos los sectores de la economía nacional, y (iv) fundamental, reestablecer el Estado de Derecho. Aspectos que harán posible la consecución de la estabilidad y crecimiento de la economía; control de la inflación y estabilidad en el tipo de cambio del bolívar con otras monedas extranjeras, y crecimiento de las exportaciones y mayor generación de divisas, que, en definitiva, repercutirán en la mejora de la situación económica de la población en general.

⁸⁰ Nathalie Rodríguez París, *ob. cit.*, p. 120.

En efecto, se deben procurar los referidos objetivos antes de plantearse la creación y recaudación en el presente momento, de gravámenes sobre los servicios digitales, porque ello apuntaría al simple objetivo de recaudación en perjuicio de la capacidad adquisitiva de aquellos ciudadanos que puedan proveerse de servicios digitales, dentro de un contexto de crisis política, económica y social. En tal sentido, compartimos lo que señala el Profesor ROMERO-MUCI sobre que cualquier tributo solo se justifica éticamente cuando se destina efectivamente al crecimiento económico y a la elevación del nivel de vida de la población. Señala ROMERO-MUCI que eso solo lo garantiza el consenso democrático, que se construye en un Estado de Derecho, con una efectiva separación de poderes públicos y con un control judicial efectivo de constitucionalidad y legalidad. De lo contrario el tributo no pasará de ser otra forma más de dominación y control social⁸¹.

A pesar de la certeza de los planteamientos del Profesor ROMERO-MUCI, lamentablemente, en el régimen tributario venezolano existen claros ejemplos contrarios con lo anterior, como la creación del Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP) en 2019, y la reforma del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras en 2022. En el primer caso, la AVDT denunció la ilegitimidad de origen de la ANC, la inconstitucional pretensión de ésta de sustituir a la Asamblea Nacional en sus competencias legislativas en materia tributaria, exclusivas y excluyentes, como en la denominada Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios⁸², y, mediante esa supuesta Ley Constitucional, se ha pretendido la deslegalización inconstitucional de elementos esenciales de la obligación tributaria, además de carecer de certeza y determinación en sus normas, lo que compromete su legitimidad y aplicabilidad⁸³.

Asimismo, al mismo respecto del IGP, en anterior publicación sostuvimos que en el presente contexto político, económico y social, que no favorece en lo absoluto la inversión de la empresa privada, tanto nacional como extranjera, tan requerida para la reactivación del aparato productivo nacional, no tiene sentido que se establezca la aplicación del IGP a las sociedades mercantiles, más aún, sin

⁸¹ Humberto Romero-Muci, “(In)Moralidad Tributaria en Venezuela. Entre la Distopía y la Anomía Social”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 159 julio-septiembre 2018, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018, p. 20.

⁸² Venezuela. Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, publicado en Gaceta Oficial No. 41.667 del 03 de julio de 2019, y reimpresso por error material en Gaceta Oficial No. 41.696 del 6 de agosto de 2019.

⁸³ Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a la ‘Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios’ dictada por inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente”, del 10 de julio de 2019. Disponible en web: <https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2019/09/12072019182400-pronunciamiento-acps-ley-constitucional-que-crea-el-impuesto-a-los-grandes-patrimonios.pdf>, consultado el 25 de julio de 2022.

límite alguno a la proporción que pueda representar ese nuevo impuesto con respecto a la renta de un sujeto pasivo, porque, de seguro, el IGP en los términos en que está planteado, significa una razón más que desestimulará la realización de nuevas inversiones. En efecto, con el IGP la incidencia tributaria sobre la renta, que ya incluye el Impuesto Sobre la Renta, se incrementará más allá del 34%, sin perjuicio de que, conforme al valor de los activos y al margen de rentabilidad con respecto a ese valor, la inclusión en la base imponible de activos no invertidos en la producción de la renta, y del múltiple gravamen de la inversión en acciones en sociedades mercantiles, además de otras circunstancias, ambos impuestos puedan absorber una porción desproporcionada de la renta, pudiéndole atribuirse efectos confiscatorios al IGP⁸⁴.

En el segundo caso, está la reciente reforma de la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (LIGTF)⁸⁵, que estableció el pago del impuesto con una alícuota del 3%, independientemente de que se verifiquen dentro o fuera del sistema financiero, por los pagos en efectivo que, mediante divisas, realicen personas naturales o jurídicas a favor de personas jurídicas que califiquen como sujetos pasivos especiales. Al respecto, en pronunciamiento de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), ésta señaló lo siguiente: **“(...) la reforma de la LIGTF se presente inoportuna e impertinente. No es una reforma que busca alivianar la sobredimensionada carga tributaria que pesa sobre los contribuyentes en nuestro país y se pone en vigor en medio de la peor crisis económica de la historia de Venezuela.”**⁸⁶

En definitiva, constituyen asignaciones pendientes de nuestro país su participación en la discusión de las propuestas que se plantean a nivel internacional en el marco de la fiscalidad de las empresas multinacionales, como las aplicables a la economía digital, y la incorporación de las propuestas constitucionalmente válidas en el ordenamiento jurídico venezolano. Sin embargo, es prioritario acometer reformas fundamentales en el sector económico a fin de incentivar la inversión tanto nacional como extranjera y el restablecimiento del Estado de Derecho, a fin de plantearse la re-incorporación de

⁸⁴ Carlos Paredes, “La falta absoluta de armonización del impuesto a los grandes patrimonios con otros tributos, y su relación con la violación de derechos y principios constitucionales de tributación”, en *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2019, pp. 771-772.

⁸⁵ Venezuela. Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, publicada en Gaceta Oficial No. 6.687 Extraordinario, de fecha 25 de febrero de 2022.

⁸⁶ Asociación Venezolana de Derecho Tributario. “Pronunciamiento de la AVDT ante la reciente publicación de la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, Decreto de Exoneración y No Sujeción y Designación de los Sujetos Pasivos Especiales como Agentes de Percepción”. Disponible en web: <https://twitter.com/laavdt/status/1508845783159918604>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

nuestro país en la globalización, incluyendo en ello, las tendencias de la fiscalidad internacional. Todo lo anterior apuntará a que el sistema tributario nacional en efecto procure la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, conforme establece el artículo 316 de la Constitución de la República.

VII. Conclusiones

La irrupción y crecimiento exponencial de la economía digital ha dejado en evidencia el desfase de los paradigmas de la tributación internacional, según los convenios para evitar la doble imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta, porque éstos condicionan la procedencia del gravamen en el Estado de la Fuente, a la existencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, la tecnología ha permitido que los negocios digitales no requieran la presencia de establecimiento permanente (lugar fijo de negocios, agente, ejecución temporal de un servicio), para poder funcionar en el Estado donde estén ubicados sus destinatarios, clientes o usuarios. Por consiguiente, los CDIs privilegiarían al Estado de la Residencia a efectos del gravamen de las operaciones digitales, con exclusión del Estado de la Fuente.

Ante la comentada situación, los países emergentes han promovido un nuevo nexo o punto de conexión que les permitiese gravar el beneficio allí donde se cree valor, independientemente de donde se tenga la residencia. En efecto, en las grandes multinacionales del mundo digital el valor añadido de su actividad viene determinado por los usuarios reales o potenciales de sus servicios en los mercados en los que actúan. El vínculo de sus usuarios a través del alta en sus redes, las descargas de apps, el uso de cookies o la creación de cuentas, determina la existencia de un público cautivo que supone un activo fundamental para estas empresas.

Ante la falta de consenso sobre la nueva forma de tributación de la economía digital, varios países establecieron sus respectivos gravámenes sobre la economía digital. Este es el caso del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales establecido en España, cuyo texto legal señala que es un tributo de carácter indirecto, compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido, y no un impuesto sobre la renta o el patrimonio, por lo que no queda comprendido en los convenios de doble imposición. En Latinoamérica los países apuntan a la modificación del impuesto al valor agregado para gravar las transacciones que se producen en el ambiente de la economía digital, incluyéndose las operaciones con consumidores finales. En tal caso, se designan como responsables, entre otros, a las empresas emisoras de tarjetas de crédito, quienes procesan los pagos a favor de las empresas multinacionales.

En Perú la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento prevén retención de impuesto sobre los servicios digitales, equivalente al 30% de los pagos, cuando las rentas producidas por tales servicios sean de fuente peruana, en virtud de su uso o utilización económica en el país, y estén destinados a la actividad económica de un contribuyente de tercera categoría. Retención que se limita, en virtud de lo anterior, a aquellas operaciones entre personas jurídicas (B2B). Perú solo ha suscrito 8 convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta. Por consiguiente, cuando en virtud del país de residencia del prestador de los servicios digitales, procediera la aplicación de CDI celebrado por Perú con Canadá, Chile, Corea, Japón, México y Portugal, los pagos por concepto de servicios digitales no serían gravables con el impuesto peruano, ni sujetos a la retención de impuesto, en virtud de que tales pagos no podrían ser imputables a un establecimiento permanente de la empresa multinacional situado en el país. En los CDIs con Brasil o Suiza, habrá tributación compartida entre los Estados de la Residencia y de la Fuente, procederá la retención de impuesto en Perú, pero limitada al 15% de los pagos.

En 2021 la OCDE y el Marco Inclusivo publicaron la Declaración sobre el enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Los dos Pilares plantean, en primer lugar, a efectos del impuesto sobre la renta la reasignación de los beneficios de las empresas multinacionales entre las distintas jurisdicciones en donde estén domiciliados sus clientes, reconociendo el valor que otorgan éstos al desarrollo de los negocios de las multinacionales; y, en segundo lugar, el establecimiento de un impuesto mínimo a las mismas empresas multinacionales en todas las jurisdicciones que se han adherido a la referida Declaración.

En la Declaración del Marco Inclusivo se prevé una hoja de ruta, según la cual, en 2022 vencerían los plazos para la elaboración de una legislación modelo y un Convenio Multilateral para la implementación del enfoque de dos Pilares. Conforme con lo anterior, la misma Declaración y las normas propuestas en el Marco Inclusivo, constituirán normas de derecho blando, y no serán normas jurídicas, o sea, vinculantes, oponible y coercibles, hasta tanto se incorporen en el ordenamiento jurídico venezolano. Por consiguiente, en caso que a futuro Venezuela decida adherirse a la referida Declaración sobre el enfoque de dos Pilares -situación actualmente improbable- se deberán incorporar las normas de la correspondiente legislación modelo en leyes venezolanas preexistentes, como es el caso de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, o en leyes nuevas, mediante la aprobación y sanción de las correspondientes leyes, o en el caso del Convenio Multilateral, a través de su aprobación y ratificación, todo conforme a lo previsto en la Constitución de la República. Después de lo anterior, las normas propuestas en el Marco Inclusivo podrán constituirse en normas jurídicas, y solo así se convertirán en fuentes de derecho tributario en nuestro país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Venezuela y las medidas BEPS”, en *Revista de Derecho Tributario No. 149, Enero-Marzo 2016*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016.

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, y ATENCIO VALLADARES, Gilberto, “Informe de Relatoría”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016.

ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES, “Pronunciamento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a la ‘Ley Constitucional que crea el impuesto a los grandes patrimonios’ dictada por inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente”, del 10 de julio de 2019. Disponible en web: <https://www.acienpol.org.ve/wp-content/uploads/2019/09/12072019182400-pronunciamento-acps-ley-constitucional-que-crea-el-impuesto-a-los-grandes-patrimonios.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

ANDRADE CIFUENTES, Ignacio, “En miras del futuro: ¿el derecho tributario venezolano a la altura de la era digital?”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018.

ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO, “Pronunciamento de la AVDT ante la reciente publicación de la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, Decreto de Exoneración y No Sujeción y Designación de los Sujetos Pasivos Especiales como Agentes de Percepción”. Disponible en web: <https://twitter.com/laavdt/status/1508845783159918604>

BENSHIMOL, Alberto, “Informe de Relatoría”, en *Convenios para Evitar la Doble Imposición, Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2015.

CASTILLO CARVAJAL, Juan C., “El ablandamiento del Derecho Tributario o el conflicto entre el Principio de Legalidad Tributario y el *Soft Law*”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016.

FERNÁNDEZ BARROSO, Fernando y DE FREITAS APITZ, Luis, “Acciones del Plan BEPS de la OCDE, su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano y los derechos humanos de los contribuyentes”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016.

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Fiscalidad de los Intangibles y de la Propiedad Intelectual*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana International, Caracas, 2021.

FUENTES BLANCO, Rodolfo Alexander, “Ausencia física de las partes en la relación del comercio digital vs. la Territorialidad como factor de conexión, a la luz de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018.

GARCÍA NOVOA, César, “El nuevo modelo de *Tax International Regime* a partir de las políticas globales contra la elusión tributaria”, en *Tema II, Nuevos Retos de la Fiscalidad Internacional, Memorias de las XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2016.

____ “El nuevo paradigma de la fiscalidad internacional de las multinacionales”, en *Estudios del impacto de la digitalización en la economía*, Arazandi, Pamplona, 2022.

GARCÍA SANTOS, Frank Fermín y RIVEROS VÉLEZ, Jeff Anders, “Reflexiones sobre el Convenio Multilateral y su conexión con el ordenamiento jurídico peruano: el caso del establecimiento permanente”, en *Themis Revista de Derecho*, N° 76, 2019 Disponible en Web: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/22633>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban, “El establecimiento permanente versus un impuesto especial a los servicios digitales: Una lucha de la voluntad contra la razón”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital. Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, Resúmenes*, 2015. Disponible en Web: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, consultado el 2 de julio de 2022.

____ *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2019. Disponible en Web: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, consultado el 2 de julio de 2022.

____ *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020. Disponible en web: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634en.pdf?expires=1656986344&id=id&accname=guest&checksum=7D76A511A4062325C092EB8B97963EC0>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

____ *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 2020. Disponible en web: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1656989942&id=id&accname=guest&checksum=491F8066D90AEB0D5B8315A818432E56>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

OCDE/G20 Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), *Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, 8 de octubre de 2021. Disponible en web: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

PAREDES, Carlos, “El mecanismo de crédito fiscal en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana”, en *Impuesto Sobre la Renta e Ilícitos Tributarios, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2002.

____ *El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana*, Andersen Legal, Caracas, 2002.

____ “La falta absoluta de armonización del impuesto a los grandes patrimonios con otros tributos, y su relación con la violación de derechos y principios constitucionales de tributación”, en *Patologías del Sistema Tributario Venezolano, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2019.

____ “Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 98, enero-marzo 2003, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2003.

REYES SARMIENTO, Javier Enrique, “Fiscalidad de la economía digital”, en *Advocatus, Revista Semestral*, No. 40, Facultad de Derecho de la Universidad de Lima, Lima, 2021. Disponible en Web: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/issue/view/352>, consultado en fecha 2 de julio de 2022.

RODRÍGUEZ PARÍS, Nathalie, “¿Tiene cabida la Acción 1 del PLAN BEPS en el marco legal tributario venezolano?”, en *La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018.

ROMERO-MUCI, Humberto, “Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los American Depository Receipts (ADRs) en Venezuela”, en *Revista de Derecho Tributario*, N° 70, enero-marzo de 1996, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 1996.

____ “(In)Moralidad Tributaria en Venezuela, entre la Distopía y la Anomia Social”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 159, julio-septiembre 2018, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2018.

SALAS D., Gonzalo, “La territorialidad de la renta y el impuesto adicional”, en *Revista número 2, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50, 1969-1999*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Editorial LIVROSCA, C.A., Caracas, 1999.

Legislación

España. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Perú. Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Publicado el 8.12.2004. Texto actualizado al 10.5.2020, fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 1488.

____ Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

____ Decreto 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley cuya derogatoria se pretende, de forma inconstitucional, a través del denominada Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507, del 29 de enero de 2020.

____ Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 3.390 Extraordinario, del 22 de octubre de 1999.

____ Decreto N° 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Decreto 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones, publicado en Gaceta Oficial No. 36.203, del 12 de mayo de 1997.

____ Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios, publicada en Gaceta Oficial N° 41.667, del 03 de julio de 2019, y reimpressa por error material en la Gaceta Oficial No. 41.696, del 6 de agosto de 2019.

____ Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, publicada en Gaceta Oficial N° 6.687 Extraordinario, del 25 de febrero de 2022.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

____ Decreto N° 206, mediante el cual se dicta el Reglamento General del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario, del 12 de julio de 1999.

Jurisprudencia

Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, Sentencia N° 382, de fecha 23 de mayo de 1952, caso “The Venezuelan Oil Concessions, LTD”, consultada en *Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1943-1965*, Tomo I, Ministerio de Hacienda, República de Venezuela, Caracas.

Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de fecha 14 de agosto de 1990, caso “Tricomar”.

____ Sala Especial Tributaria, Sentencia de fecha 5 de abril de 1994, caso “Prospect International, C.A.”

Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, Sentencia de fecha 11 de abril de 1977, caso “Shell de Venezuela, NV”.

Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, Sentencia de fecha 23 de noviembre de 1993, caso “Cartoenvases Valencia, S.A.”

LAS CLÁUSULAS DE *TAX SPARING* COMO MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LOS PAÍSES EN DESARROLLO*

Betty Andrade Rodríguez**

SUMARIO

1. Introducción. 2. Una breve visión del modelo de la OCDE, el modelo de la ONU y otros modelos internacionales. 3. Después del Informe de 1998, ¿siguen siendo necesarias las cláusulas de *tax sparing*? 3.1. La soberanía financiera y fiscal y el principio de legalidad. 3.2. Redistribución de los ingresos fiscales derivados de los incentivos fiscales concedidos por los países en desarrollo. 3.3. El caso de las economías emergentes. 3.4. El diseño de los incentivos fiscales bajo la perspectiva de la actividad administrativa pública. 3.4.1. El diseño del presupuesto público y del gasto público. 3.4.2. Ingresos patrimoniales para cubrir el gasto público. 3.4.3. Los gastos fiscales como herramienta para estimular el comportamiento del mercado. 3.4.3.1. Incentivos fiscales relacionados con la pandemia de Covid-19. 3.4.4. La presión económica global resultante de las inversiones en un Estado. 3.4.5. Deberes económicos no tributarios. 4. La práctica actual de los tratados sobre las cláusulas de *tax sparing*. 4.1. Cláusulas de *tax sparing stricto sensu* que implican a los países desarrollados. 4.2. Cláusulas de *tax sparing* recíproca. 4.3. Cláusulas de *tax sparing* sobre los beneficios con los que se pagan los dividendos de una empresa. 4.4. Cláusulas unilaterales de exención de impuestos en los tratados firmados entre países en desarrollo. 4.5. Política de tratados fiscales de los países BRICS sobre las cláusulas de

* Originalmente publicado en inglés como A Look at Tax Sparing Clauses in the 21st Century as Tools for the Implementation of Tax Incentives from the Perspective of Developing Countries in 3 Intl. Tax Stud. 7 (2020), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Traducido y reproducido con permiso.

** Abogado *Summa cum laude* de la Universidad Católica Andrés Bello, Especialista en Derecho Tributario y Doctora en Ciencias, Mención Derecho, de la Universidad Central de Venezuela. Profesora Agregada de pregrado, postgrado y doctorado de la Universidad Católica Andrés Bello y de la Universidad Central de Venezuela. Postdoctoral research fellow y senior research associate del International Bureau of Fiscal Documentation. Autora de casi 60 publicaciones en temas especializados de Derecho Tributario en libros de su autoría, colaboraciones en libros colectivos y revistas especializadas.

tax sparing. 4.6. Cláusulas de *matching credit*. 5. Abuso de las cláusulas de *tax sparing*. 6. Normas sobre las CFC y otras normas de imposición mínima y cláusulas de *tax sparing*. 7. Conclusiones.

1. Introducción

Agradezco mucho la oportunidad que me ha sido dada de presentar un trabajo en homenaje a la magnífica obra del Dr. Humberto Romero-Muci, sumamente prolífica y acuciosa en los más variados y espinosos temas del Derecho Tributario. He considerado para ello valioso reproducir aquí mis notas sobre la importancia de las cláusulas de *tax sparing*¹ (o de exención fiscal internacional) en la protección de las actividades gubernamentales orientadas al incentivo de las inversiones internacionales para la promoción del desarrollo de los Estados. Siendo el Dr. Romero-Muci un gran propulsor de la redacción de reglas orientadas al desarrollo económico a través del sistema tributario, en especial considerando la perspectiva de los países en desarrollo, corresponde aquí, entonces, adentrarnos en este tema.

La posición de la OCDE sobre el uso de las cláusulas de *tax sparing* en la redacción de los convenios para evitar la doble imposición ha cambiado a lo largo del siglo XX, pasando de apoyar su aplicación a desaconsejar su negociación, habiendo permanecido esta última sin cambios a lo largo del siglo XXI. De esta forma, los comentarios al Modelo de la OCDE de 1963² incluían claras referencias a la utilización de dichas cláusulas para permitir la eficacia de los incentivos fiscales concedidos por los países en desarrollo que actúan como países anfitriones de inversiones. Posteriormente, el Modelo de la OCDE de 2000

¹ Las cláusulas de *tax sparing* o de exención internacional son disposiciones de los tratados para evitar la doble imposición por las cuales se pretende mantener los efectos del incentivo fiscal otorgado por el país de la fuente o de la acogida de la inversión. A través de ellas, el país de la residencia reconocerá como un crédito contra el impuesto a pagar en su jurisdicción, el impuesto “perdonado” por el país de la acogida, es decir, el monto del impuesto que el contribuyente debió haber pagado en el país de la fuente, pero cuya renta se declaró exenta o amparada por un beneficio fiscal. La consecuencia de la aplicación de estas cláusulas es clara. La renta declarada exenta por el país de la fuente no estará gravada ni en esta jurisdicción, ni en el país de la residencia, lo cual no ocurriría en ausencia de la inclusión de estas cláusulas en los tratados, pues el tributo “perdonado” en el país de la fuente sería pagado en el país de la residencia, ante la ausencia de un crédito fiscal imputable contra el tributo exigido en la residencia.

² Modelo de Convenio para Evitar la Doble imposición de la OCDE (1963), par. 50 de los comentarios a los artículos 23(A) y 23(B). Previamente a las referencias a estas cláusulas en los comentarios, en las primeras menciones a estas reglas aparecen en los documentos de trabajo del Working Party No. 15 (OEED, Preliminary Report on Methods for Avoidance of Double Taxation of Income - Working Party No. 15 of the Fiscal Committee (Denmark – Ireland), FC/WP15(59)1, (2 Mar. 1959)).

modificó la posición sobre dichas cláusulas establecida en el Modelo y aconsejó limitar su uso al mínimo posible, refundiendo así los resultados del Informe de la Comisión de Asuntos Fiscales de 1998, titulado “*Tax Sparing a Reconsideration*”³. La posición reflejada en el Modelo de la OCDE de 2000 es la misma que se ha mantenido en las modificaciones posteriores del Modelo⁴.

Así, desde 1998, la OCDE ha criticado sistemáticamente la promulgación de incentivos fiscales nacionales, alegando que no hay pruebas de su eficacia para promover el desarrollo de los Estados. También considera que las cláusulas de *tax sparing* violan el principio de neutralidad fiscal, al permitir diferencias en la imposición efectiva de la renta en función del lugar de inversión. Sin embargo, en la otra cara de la moneda, la soberanía fiscal se ha levantado como bandera para defender tales incentivos, revelada en el derecho de los Estados a diseñar su sistema financiero y tributario según lo que consideren más adecuado a su sistema de gobierno y a sus necesidades públicas. Implica reconocer el derecho de los Estados a diseñar sus políticas internas de cobertura del gasto público y de redistribución de la riqueza según las necesidades y la estructura política de cada país.

Es posible valorar la eficacia y oportunidad de los incentivos fiscales desde dos grandes perspectivas⁵. La primera desde una perspectiva estrictamente interna, mediante la revisión de las normas que consagran los incentivos fiscales, incluidas las que prevén regímenes fiscales preferenciales (a las que la OCDE ha dedicado la acción 5 del proyecto BEPS). El segundo análisis podría hacerse desde una perspectiva internacional, evaluando las disposiciones de los tratados que permiten aplicar los incentivos fiscales en las transacciones transfronterizas o internacionales pertinentes, a saber, el método de exención previsto en el artículo 23 del Modelo de la OCDE o las cláusulas de *tax sparing* que actúan como complemento del método de crédito.

³ OCDE, *Tax sparing A Reconsideration* (1998), Volumen II de la versión completa del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (2017), p. R (14)-01.

⁴ Para un resumen de la posición de las organizaciones internacionales sobre el uso de las cláusulas de *tax sparing* a lo largo de la historia, puede consultarse V. Arruda Ferreira y A. Perdelwitz, *Chapter 6: Tax Incentives and Tax Treaties in Tax Incentives in the BEPS Era*, Books IBFD, sección 6.3.2., M. Cotrut et al. eds., IBFD, 2018

⁵ Los incentivos fiscales son disposiciones especiales que permiten exclusiones, créditos, tipos impositivos preferentes o el aplazamiento de las obligaciones fiscales. Pueden concebirse de diferentes maneras, como exenciones fiscales durante un periodo de tiempo limitado, deducibilidad de determinados tipos de gastos o reducción de los derechos de aduana. UN/CIAT, *Design and assessment of tax incentives in developing countries*, 2018, p. 5.

En principio, la promulgación de incentivos fiscales nacionales sin una disposición internacional que proteja su eficacia anularía sus efectos, ya que sólo daría lugar a la reducción de la tributación en el país de acogida de la inversión, para aumentar la imposición en el país de origen o de residencia del inversor. Este documento se centrará esencialmente en la revisión de los aspectos jurídicos actuales sobre las normas de *tax sparing* sin ofrecer un análisis detallado sobre las razones que apoyan o socavan la aplicación de los incentivos fiscales nacionales⁶.

Es necesario hacer una aclaración terminológica: las cláusulas de *tax sparing* pueden tener diferentes estructuras, pero esencialmente pueden agruparse como cláusulas de *tax sparing* (o de desgravación fiscal) *stricto sensu*⁷ en oposición a las cláusulas de *matching credit*. Las cláusulas de *tax sparing stricto sensu*, conjuntamente con las de *matching credit*, calificarían como cláusulas de *tax sparing* (o de exención o desgravación fiscal) *lato sensu*. En este documento se utilizará el concepto de *tax sparing* para referirse a estas cláusulas en su sentido más amplio, salvo que se indique expresamente lo contrario.

En opinión de la autora, las cláusulas de *tax sparing* no tienen la misma naturaleza que los incentivos fiscales, ya que las primeras son instrumentos que permiten aplicar los incentivos fiscales nacionales a las transacciones transfronterizas, evitando que ocurra una doble imposición o una imposición involuntaria sobre dichas transacciones. Es decir, estas normas de los tratados no conceden *per se* un ahorro de impuestos a los inversores extranjeros, sino que permiten a los Estados de acogida de la inversión reducir efectivamente la carga fiscal sobre las rentas imponibles, sin que ello se produzca un aumento involuntario de la imposición de esas mismas rentas por parte del Estado de residencia. Por lo tanto, las cláusulas de *tax sparing* son instrumentos para preservar el pleno ejercicio de la potestad tributaria por parte de los países de acogida.

Este trabajo no evaluará las razones *económicas* para apoyar o criticar los argumentos de la OCDE para desalentar el uso de las cláusulas de *tax sparing*. No parece haber suficientes estudios concluyentes para argumentar que la existencia de incentivos fiscales nacionales y las correspondientes cláusulas de *tax sparing*

⁶ Algunos trabajos sobre el análisis de los incentivos fiscales domésticos y las recomendaciones a los Estados para su diseño y revisión de sus costos-beneficios son el G-20 Development Working Group Report (IMF, OCDE, UN y el World Bank, *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*, 2015 and the UN/CIAT Report, *ob. cit. supra* 5.

⁷ Las diferencias entre las cláusulas de *matching credit* y de *tax sparing* pueden ser revisadas en L.E. Schoueri, *Tax sparing: a reconsideration of the reconsideration*, *Tax, Law and Development*, Edward Elgar Publishing, 2013, en pp. 110-111; y V. Arruda Ferreira y A. Trindade Marinho, "Tax Sparing and Matching Credit: From an Unclear Concept to an Uncertain Regime", *Journals IBFD*, 67 Bull. Intl. Taxn. 8, 2013.

en los convenios bilaterales puedan influir en las decisiones tomadas por los contribuyentes para invertir en una determinada jurisdicción. En consecuencia, este trabajo se limita a realizar un análisis *jurídico* sobre dichas cláusulas, su situación actual en la red mundial de tratados, su impacto en el diseño de las políticas fiscales internas de los Estados y su interacción con otras posibles disposiciones cuya aplicación concurrente podrían generar conflictos, como las normas CFC.

Con independencia de dicha limitación en el ámbito de este trabajo, es interesante señalar que un reciente estudio económico desarrollado en 2018 concluye que las cláusulas de *tax sparing* pueden efectivamente afectar a las decisiones económicas sobre inversiones extranjeras directas, por lo que los resultados “*sugieren que el crecimiento de las disposiciones de tax sparing en los tratados fiscales bilaterales puede ser una herramienta importante para fomentar la inversión extranjera directa en los países en desarrollo. Los resultados también ponen de manifiesto la continua relevancia de las disposiciones de tax sparing en un mundo en el que la mayoría de los países de residencia son territoriales*”⁸. También muchos especialistas internacionales defienden que una sólida red de tratados podría ser eficaz para atraer la inversión extranjera. Sin embargo, no parece haber pruebas concluyentes de tal afirmación⁹. De allí que no sería posible mantener, sin lugar a dudas, que la atracción de inversiones extranjeras sea más eficaz mediante la negociación de tratados fiscales bilaterales que mediante la concesión de incentivos fiscales nacionales. Tal percepción podría reforzar especialmente la posición de los países en desarrollo en la negociación de tratados fiscales y en el uso de cláusulas de *tax sparing*, ya que la conclusión de tratados por estos Estados no sería tan crítica para ellos como fue percibido en el pasado¹⁰.

⁸ C. Azemar y D. Dharmapala, *Tax Sparing agreements, territorial tax reforms, and foreign direct investment*, *Journal of Public Economics*, 169, 2019, p. 107. Este trabajo incluye una lista de investigaciones que, basadas en razones económicas, apoyan o rechazan el uso de las cláusulas de *tax sparing*. El Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20 ha indicado que en “los países de menores ingresos, la efectividad y eficiencia de los incentivos fiscales no puede ser medido debido a la falta de datos y la ausencia de herramientas y capacidades analíticas” (G-20 Development Working Group (IMF, OCDE, UN and World Bank), *supra* 6, p. 3).

⁹ Como Na Li indica, mientras la OCDE considera que las cláusulas de *tax sparing* son una herramienta extranjera de ayuda inefectiva para alcanzar sus objetivos, muchos autores, tales como Hines y Azemar y Delios han considerado que las cláusulas de *tax sparing* han atraído positivamente a las inversiones extranjeras. N. Li, *Tax Sparing: Use It, But Not as a Foreign Aid Tool*, 45 *Intertax* 8/9, 2017, p. 549; también J.R. Hines, “Tax Sparing and Direct Investment in Developing Countries”, en *International Taxation and Multinational Activity*, University of Chicago Press, 2000, pp. 39 *et seq.*

¹⁰ V. Thuronyi, *Tax Treaties and Developing Countries in Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Books IBFD, M. Lang et al. eds., IBFD, 2010.

2. Una breve visión del modelo de la OCDE, el modelo de la ONU y otros modelos internacionales

Como se ha señalado en el apartado anterior, la OCDE, en su informe de 1998, desaconsejaba el uso indiscriminado de las cláusulas de *tax sparing* por diversas razones, pero fundamentalmente porque no existían pruebas reales de que el uso de los incentivos fiscales favoreciera a los países en desarrollo. Por el contrario, en su consideración, estas cláusulas contribuían al diseño de esquemas abusivos por parte de las entidades multinacionales¹¹. La OCDE también afirma que estas cláusulas sólo fomentan las inversiones de las empresas rentables, crean problemas de precios de transferencia¹² y fomentan una repatriación más rápida de los beneficios¹³, además de acabar contribuyendo al fenómeno del *race-to-the-bottom*¹⁴ (asociado a una competencia fiscal lesiva, donde los Estados ofrecen la menor tarifa posible compitiendo entre ellos, sin atención a las necesidades estatales).

La OCDE incluyó en su informe varias sugerencias de mejores prácticas que los Estados podrían aplicar para minimizar los efectos no deseados de la adopción de estas cláusulas en su red de tratados, en caso de que se decida su utilización. Sucintamente, las mejores prácticas indicadas por la OCDE serían las siguientes:

(i) Definición de los incentivos fiscales, especificando los incentivos elegibles y evitando el uso de referencias generales a los incentivos destinados a promover el desarrollo económico,

(ii) Definición de las actividades que estarían en el marco de la aplicación de los incentivos, enumerando actividades empresariales activas o que contribuyen al desarrollo del país,

(iii) Limitación del tipo impositivo nacional máximo que podría aplicarse a los créditos de ahorro fiscal,

(iv) No aplicación de la cláusula a las rentas exentas en virtud de la legislación nacional o de un tratado,

¹¹ OCDE, *ob. cit. supra* 2, p. R(14)-01.

¹² El informe de la OCDE planteó estos puntos. Sin embargo, la propia OCDE reconoce que los problemas de precios de transferencia asociados al uso inadecuado de las cláusulas de *tax sparing* pueden resolverse con la aplicación adecuada de las normas sobre precios de transferencia (OCDE, *ob. cit. supra* 2, p. R(14)-23).

¹³ OCDE, *ob. cit. supra* 2, p. R(14)-16.

¹⁴ P. Pistone y T.J. Goodspeed, “Rethinking tax jurisdictions and relief from international double taxation in relations with developing countries: Legal and economic perspectives from Europe and North America”, en Martin Zagler (ed.), *International Tax Coordination: An Interdisciplinary Perspective on Virtues and Pitfalls*, Capítulo 2, 2010.

(v) Incorporación de cláusulas antiabuso,

(vi) Limitación temporal de la disponibilidad de la desgravación fiscal,

(vii) Incorporación de cláusulas que establezcan que la legislación de las CFC prevalecerá sobre las disposiciones de desgravación fiscal o *tax sparing*.

Esta lista servirá de base para verificar la redacción actual de las cláusulas de *tax sparing* negociadas a partir del año 2000, tal como se indica en el apartado 4 del presente trabajo.

A pesar de dichas delimitaciones, los comentarios al Modelo de la OCDE a partir de 2000 desaconsejan el uso de las cláusulas de *tax sparing*, ya que son muy vulnerables al abuso por parte de los contribuyentes y no son necesariamente una herramienta eficaz para promover el desarrollo económico, por lo que “*la exención fiscal debe considerarse únicamente en relación con los Estados cuyo nivel económico sea considerablemente inferior al de los Estados miembros de la OCDE. Los Estados miembros deberían emplear criterios económicos objetivos para definir a (tales) Estados*”¹⁵. Por lo tanto, la OCDE parece percibir las cláusulas de *tax sparing* como puros instrumentos de ayuda económica internacional que deberían reducirse al mínimo posible para alcanzar dicho propósito de colaboración.

Sin embargo, como se puede ver en la sección 4, varios de los tratados más recientes que incluyen cláusulas de *tax sparing* se han firmado entre economías en desarrollo o incluso con un país desarrollado que exigía que el beneficio del tratado se aplicara con respecto a los incentivos fiscales concedidos por dicho país desarrollado. Esto puede implicar que dichas jurisdicciones no consideran las cláusulas de *tax sparing* como una herramienta de ayuda exterior para las economías en desarrollo, como afirma la OCDE, por lo que otras razones pueden respaldar su decisión de seguir incluyendo este tipo de cláusulas en sus tratados fiscales¹⁶. Li resume las diferentes opiniones que consideran que estas cláusulas podrían basarse en razones diferentes a las de calificarlas como herramientas de asistencia internacional, como por ejemplo considerar que no sólo el país en desarrollo, sino el desarrollado puede beneficiarse de dichas cláusulas, al reducir los tipos impositivos globales de los contribuyentes residentes en las economías desarrolladas y, por tanto, promover la inversión extranjera de dichos contribuyentes.

En las posturas de los países no miembros de la OCDE ante los artículos 23A y 23B, algunos Estados defienden la incorporación de estas cláusulas en sus tratados. Tal es el caso de Albania, Argentina, Brasil, India, Costa de Marfil, Malasia, Marruecos, China, Serbia, Tailandia, Túnez y Vietnam, que se

¹⁵ Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (2017): comentarios al artículo 23B, par. 78.1.

¹⁶ N. Li, *ob. cit. supra* 9, p. 550.

reservaron el derecho de añadir una cláusula de *tax sparing* en los tratados para apoyar los incentivos fiscales previstos en su legislación nacional¹⁷. Además, Argentina, Vietnam, Brasil y Túnez se reservaron el derecho de incluir en sus tratados diferentes tipos de cláusulas de *matching credit*¹⁸.

Por otro lado, si bien el Modelo de la ONU¹⁹ no apoya directamente el uso de cláusulas de *tax sparing*, destaca la necesidad expresada por algunos países de que los tratados incluyan mecanismos que garanticen la eficacia de los incentivos fiscales concedidos por los Estados, lo que puede lograrse mediante cláusulas de *tax sparing* o aplicando el método de exención del artículo 23. Esto puede evitar que el sacrificio fiscal del país anfitrión no se traduzca en un aumento de la recaudación de impuestos en la residencia, haciendo frente al intento del país anfitrión de atraer inversiones extranjeras a su jurisdicción²⁰.

La OCDE también ha indicado que el uso de las cláusulas de *tax sparing* puede desalentar la reinversión de los ingresos en el país anfitrión, lo que afectaría al desarrollo económico de este país. Sin embargo, el Modelo de la ONU subraya que el uso de cláusulas de *tax sparing* puede fomentar la reinversión en el país si la norma indica que los ingresos correspondientes se gravarían en el país de residencia una vez repatriados a ese país, lo que fomentaría la reinversión para que siga estando cubierta por el beneficio fiscal²¹.

¹⁷ Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (2017): Posiciones de los Países no miembros sobre el artículo 23, par. 1.

¹⁸ Argentina y Vietnam se reservan el derecho de añadir una cláusula de *matching credit* para algunos o todos los ingresos cubiertos por los artículos 10, 11 y 12. Brasil se reserva el derecho de añadir una cláusula de *matching credit* para una parte o la totalidad de las rentas cubiertas por los artículos 11 y 12. Brasil y Túnez se reservan el derecho de prever que las rentas cubiertas por el artículo 10 estén exentas o tengan derecho a un *matching credit* en el otro Estado contratante. (Para. 2 al 4 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE: Posición de Países no miembros sobre el artículo 23 (2017)).

¹⁹ Modelo de Convenio ONU para evitar la doble imposición (2017): comentarios al artículo 23, par. 4-12.

²⁰ Sin embargo, la ONU nota que algunos Estados indican que las razones fiscales no deben influir en la realización de una inversión en una jurisdicción específica. Entre las opciones para prevenir que el sacrificio fiscal del país anfitrión se convierta en un incremento de la recaudación del país de la residencia se propone que el incentivo fiscal solo aplique si el país de la residencia va a otorgar un crédito por el tributo exento o no pagado o si el país de la residencia exime el ingreso correspondiente de gravamen (las “soak-up-clauses”) (párrafo 6 del Modelo ONU de convenio para evitar la doble imposición: comentarios sobre el artículo 23 (2017)).

²¹ Modelo ONU de Convenio para evitar la doble imposición (2017): comentarios al artículo 23, par. 8.

Asimismo, el argumento de la OCDE que sostiene que las cláusulas de *tax sparing* promueven una repatriación más rápida de los beneficios se basa en la suposición de que, como el incentivo fiscal puede aplicarse a dicha repatriación, no hay razón para que el inversor reinvierta las cantidades en la jurisdicción de origen. Sin embargo, esto puede no ser una consecuencia de la cláusula de *tax sparing*, sino de la forma en que está diseñado el impuesto nacional²². Las normas nacionales pueden exigir la reinversión de determinadas cantidades para que el contribuyente se beneficie del incentivo fiscal. De hecho, el incentivo fiscal podría aplicarse sólo si se cumplen varias condiciones, como que se mantenga un número de puestos de trabajo durante un periodo determinado, que se exporte un volumen mínimo de la producción o que se reinvierta una determinada cantidad de los beneficios. Los incentivos fiscales también podrían estar limitados no sólo en el tiempo sino en su cuantía (las normas nacionales pueden establecer que en ningún caso el ahorro fiscal puede ser superior a una cantidad específica)²³. Todas estas condiciones -relativas al diseño de la norma nacional y no a la cláusula de *tax sparing*- podrían disuadir a los inversores de repatriar las inversiones antes de que el incentivo fiscal se traduzca en un beneficio para el país de acogida²⁴.

Como se indica en la sección 6, la opinión de la autora es que el efecto BEPS no es un resultado directo de las cláusulas de *tax sparing*, sino de las disparidades de los sistemas fiscales y su uso abusivo por parte de (algunos) contribuyentes. La autora cree que el fenómeno BEPS es una consecuencia de las diversas interpretaciones y de las lagunas de las normas fiscales, y no un defecto de las cláusulas de *tax sparing* en sí mismas. Por lo tanto, en lugar de sacrificar el uso de dichas cláusulas, las cuales podrían beneficiar a la política fiscal de los países en desarrollo, los convenios pueden incorporar el uso de cláusulas antiabuso adecuadas y específicas para evitar la evasión fiscal debida al uso inadecuado de los incentivos fiscales y de las cláusulas de *tax sparing*.

²² El fenómeno de la repatriación es el mismo que se produce con el método de la exención, como es el caso de la Directiva del Consejo 2011/96/EU del 30 de noviembre de 2011 sobre el régimen fiscal común aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros. Por lo tanto, la repatriación de los beneficios no es un efecto intrínseco de las cláusulas de *tax sparing*, sino que es también un efecto de todos los métodos de exención fiscal de las inversiones extranjeras.

²³ UN/CIAT, *ob. cit. supra* 5, p. 27.

²⁴ También parece haber una contradicción en este argumento específico de la OCDE para no apoyar las cláusulas de *tax sparing*. Por un lado, afirma que estas cláusulas favorecen una repatriación más rápida de las inversiones y, por otro, indica que las empresas pueden diferir la repatriación y reinvertir los beneficios en el país de origen para evitar la imposición del Estado de residencia, lo que haría inútiles las cláusulas de *tax sparing*. Sólo uno de los argumentos puede ser cierto al mismo tiempo.

Con un enfoque similar pero más directo que el del Modelo de la ONU, el Modelo ILADT²⁵ incluye una cláusula de *matching credit* que establece que los Estados Contratantes concederán un crédito por los impuestos recaudados en el otro Estado Contratante, siempre que esos impuestos se hayan pagado al tipo máximo permitido por el convenio. En el apartado 4.6. se presentan las ventajas de las cláusulas de *matching credit*.

Por último, es importante subrayar que el Informe de la OCDE de 1998 se publicó en un mundo pre-BEPS, antes de la aplicación de las acciones para corregir el efecto de la erosión de bases y desviación de ingresos. Tras la aplicación de dichas normas, probablemente la mayoría de las razones para limitar el uso de las cláusulas de *tax sparing*, especialmente la prevención de la planificación fiscal agresiva y la evasión fiscal, deben revisarse para determinar si siguen siendo plenamente válidas en un mundo post-BEPS, como se indica en la sección 5 de este documento.

3. Después del Informe de 1998, ¿siguen siendo necesarias las cláusulas de *tax sparing*?

Las cláusulas de *tax sparing* son un medio para garantizar una distribución más equitativa de las competencias fiscales entre las distintas jurisdicciones, teniendo en cuenta el derecho de los países en desarrollo a adoptar las políticas fiscales más adecuadas para promover su desarrollo económico. Puede decirse que la cuestión en este caso “*no es tanto si el crecimiento económico debe fomentarse mediante la concesión de incentivos fiscales o subvenciones, sino más bien si los tratados fiscales deben seguir incluyendo cláusulas que hagan que los países desarrollados priven a los países en desarrollo de sus propias decisiones de política fiscal, o por el contrario dejen que estos últimos países tengan su parte justa de los ingresos procedentes de su territorio*”²⁶.

3.1. La soberanía financiera y fiscal y el principio de legalidad

Las cláusulas de *tax sparing* son, pues, disposiciones de los tratados fiscales que garantizan el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados²⁷. Durante la negociación de los tratados, dos Estados deciden repartirse la potestad tributaria que cada uno de ellos ostenta de forma autónoma sobre una misma renta, derivada

²⁵ Art. 13(2) del Convenio Multilateral del ILADT (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario) para Latinoamérica para evitar la doble imposición (2012).

²⁶ P. Pistone y T.J. Goodspeed, *ob. cit. supra* 14.

²⁷ O, en otras palabras, un mecanismo para la reconciliación de los tratados con las políticas fiscales globales de los Estados contratantes, de forma similar a las reglas de conflicto en el Derecho Internacional Privado. Ver C.E. Weffe H., “La determinación normativa del derecho aplicable en el Derecho Internacional Privado y en el Derecho Internacional Tributario. Más semejanzas que diferencias”, *Rev. Esp. Der. Fin.* 185, 2020, en sec. 4, disponible en: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/aranz/periodical/106318858/v20200185/page/RR-5.4>.

de un nexo diferente (sistema de imposición mundial frente al territorial). Por lo tanto, los tratados tienen renunciaciones recíprocas al ejercicio de la potestad tributaria que un Estado ostenta a favor del otro. Además, esto implica la no injerencia de cada Estado en el ejercicio de la potestad tributaria del otro Estado contratante. Tras la celebración de los acuerdos, los Estados son libres de ejercer su poder tributario de forma autónoma. En la teoría de la fiscalidad, el ejercicio de la potestad tributaria implica no sólo la creación de impuestos sobre determinadas manifestaciones de riqueza, sino también la decisión de eximir de dichos impuestos. La exención concedida sobre determinadas rentas no es una renuncia al ejercicio de la potestad tributaria, sino una parte inmanente de esa potestad, en el marco de la soberanía estatal²⁸.

Por tanto, una razón conceptual fundamental para sostener que los Estados no pueden interferir en el diseño de la política fiscal interna ni en la concesión de incentivos fiscales es precisamente la autonomía y soberanía de los Estados en el ejercicio de su potestad tributaria. Asumir que la intervención de entidades internacionales es necesaria para evitar que los Estados concedan beneficios fiscales que puedan menoscabar indebidamente sus ingresos públicos²⁹ puede constituir una forma de injerencia en el ejercicio de la soberanía estatal y una presión indebida para la adopción de un sistema fiscal “estándar internacional”.

El planteamiento de la OCDE es que los países en desarrollo son objeto de abusos por parte de las empresas multinacionales y de una competencia fiscal perniciosa, que les obliga a ofrecer incentivos fiscales indebidos que socavan gravemente sus ingresos fiscales ante la falta de poder de negociación con dichas organizaciones y la necesidad de atraer inversiones extranjeras³⁰. Con estas reflexiones, las medidas de la OCDE que estimulan acciones como el uso de las cláusulas CFC o la aplicación de los esquemas de revisión por pares de los regímenes preferenciales, evitan una carrera hacia el fondo que impediría a los países en desarrollo seguir adoptando políticas fiscales erróneas.

Sin embargo, un punto crítico es que la mayoría de los Estados afectados por estas recomendaciones no autorizaron a los entes internacionales a tomar decisiones sobre las mejores políticas financieras y fiscales para cada uno de ellos. Aparte de las razones expuestas en el apartado 3.4. para argumentar que es necesario un análisis caso por caso para examinar la necesidad de incentivos fiscales sin aceptar planteamientos universales en cuanto a su falta de eficacia, es

²⁸ El poder tributario es el poder del Estado de unilateralmente crear, reformar o eliminar impuestos cuyo pago es requerido a la población que se encuentra bajo el ámbito espacial de su influencia. A. Gutiérrez, “La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición”, *Cont4bl3* No. 50, 2014, p. 20.

²⁹ P. Hongler, *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Books IBFD, section 1.5, IBFD, 2019.

³⁰ *Ibid.*, sección 8.4.4.

importante destacar que el principio de legalidad rige tanto en materia fiscal como financiera. Por lo tanto, es el parlamento nacional el que debe tomar cualquier decisión que pueda afectar al sistema financiero y fiscal de los Estados. Como mínimo, esto suscita la preocupación de que los países en desarrollo (que en su mayoría no son miembros de pleno derecho de la OCDE) se vean obligados a adoptar en el diseño de sus políticas fiscales las recomendaciones que no elaboraron o acordaron, a riesgo de ser excluidos del sistema fiscal internacional o de ser clasificados como jurisdicciones no cooperantes. Estas consecuencias pueden ir en contra de la equidad entre naciones, del principio de legalidad y del principio de representatividad.

3.2. Redistribución de los ingresos fiscales derivados de los incentivos fiscales concedidos por los países en desarrollo

Los incentivos fiscales sólo son eficaces si reducen realmente la carga fiscal de los inversores extranjeros sin aumentar los ingresos fiscales del país de residencia. Normalmente, las exenciones concedidas por los países de acogida sobre las transacciones transfronterizas implican que los ingresos fiscales se desplazan del país de acogida al país de residencia, como consecuencia del principio de neutralidad de las exportaciones, sin que se produzca un ahorro fiscal real para el contribuyente³¹. Lo mismo ocurre cuando los convenios fiscales prevén una imposición compartida entre el país de residencia y el de origen y no se aplica el método de exención para evitar la doble imposición. Por lo tanto, el sacrificio fiscal del país de origen mediante la concesión de incentivos fiscales no supondría una atracción real de capital extranjero en la medida en que la carga fiscal total del contribuyente es la misma que la del país de residencia³².

Esta afirmación puede no ser completamente válida, según la perspectiva del análisis. La afirmación es totalmente cierta en la medida en que se analiza el impacto de los incentivos fiscales con respecto a cada contribuyente y no con respecto a un grupo de empresas. El contribuyente residente en una jurisdicción específica pagará la mayor carga fiscal (ya sea del país de origen o de residencia) como resultado de la aplicación del tratado, si la aplicación del método de crédito es la elegida por los Estados contratantes.

Sin embargo, la visión puede ser diferente si se mide la presión fiscal global de las empresas multinacionales a lo largo del tiempo. Es decir, el país de residencia de la empresa matriz suele prever un aplazamiento de la imposición de los beneficios generados en terceros países hasta que se produzca la repatriación de las rentas correspondientes (principalmente mediante el pago de dividendos

³¹ La OCDE reconoce este efecto desde el Modelo de 1963 (Para. 47 a 51 del Modelo OCDE de Convenio para evitar la doble imposición: comentarios al artículo 23 (1963).

³² G.W. Kofler, Article 23B – Methods for Elimination of Double Taxation, Global Topics IBFD, sección 3.3.2.

por parte de las filiales). En estos casos, la imposición de la renta correspondiente sólo se produce en los terceros países (de origen), hasta la respectiva repatriación de dichos rendimientos. El Estado de residencia de la matriz no gravará dichas rentas si se aplica el método de exención (por ejemplo, el método de exención por participación)³³. Esto es precisamente lo que da lugar al traslado de beneficios que combaten las medidas anti-BEPS, cuando los ingresos derivados de las inversiones realizadas en determinado país se trasladan a los paraísos fiscales, aplazando o evitando la repatriación de los ingresos a la empresa matriz o asegurando que dicha repatriación no esté sujeta a impuestos. Si esta planificación considera también el uso de determinadas jurisdicciones con incentivos fiscales, se puede abusar de estas disposiciones nacionales, así como de las cláusulas de *tax sparing*, y, en consecuencia, conceder beneficios indebidos a las empresas multinacionales.

Por su parte, la erosión de las bases es el resultado de la inexistencia de una verdadera neutralidad fiscal a nivel de la empresa matriz, que se deriva del diseño intrínseco de todos los sistemas fiscales, incluido el de los países desarrollados. No es una consecuencia directa del uso de incentivos fiscales o de cláusulas de ahorro de impuestos. Por lo tanto, rechazar el uso de las cláusulas de *tax sparing* en los tratados porque van en contra de la neutralidad fiscal es visualizar sólo una parte del funcionamiento global del sistema fiscal que podría eventualmente conducir a prácticas elusivas (o incluso a una planificación fiscal legítima) como se vio en el párrafo anterior. Por lo tanto, la solución para hacer frente al fenómeno BEPS no sería eliminar el uso de las cláusulas de *tax sparing*, sino adoptar normas eficaces para controlar la elusión fiscal y el abuso de los tratados, como se verá en las secciones 4 y 5. El problema, en consecuencia, no es el uso de estas cláusulas, sino su abuso.

3.3. El caso de las economías emergentes

Otro punto a considerar son las nuevas razones por las que China y algunos en otras jurisdicciones (por ejemplo, algunos opinadores dentro de los Estados Unidos³⁴) arguyen para apoyar el uso de este tipo de cláusulas. El argumento principal es que las empresas de los países exportadores de capital se verían económicamente perjudicadas en comparación con las empresas de otros países que han acordado incluir cláusulas de *tax sparing* en sus tratados, teniendo en cuenta que la carga fiscal de las empresas multinacionales es un elemento esencial en la definición de los precios de los bienes y servicios ofrecidos en diferentes jurisdicciones. Cuanto mayor sea la carga fiscal, mayores serán los precios de los

³³ Una posición similar puede ser encontrada en el Reporte de la OCDE de 1998. OCDE, *ob. cit. supra* 3, p. R(14)-18.

³⁴ Mientras los Estados Unidos han negado por muchos años la inclusión de estas cláusulas en sus tratados, aun se mantiene abierto el debate sobre la necesidad de utilizar estas cláusulas en tratados con países en desarrollo. D. Toaze, "Tax sparing: good intentions, unintended results", *Canadian Tax Journal* 4, 49 2001, p. 885.

bienes y servicios ofrecidos y, en consecuencia, mayor será la desventaja frente a los competidores en mercados específicos. Aunque esto puede ocurrir tanto en relación con las empresas de países desarrollados como con las de países de economías emergentes, las economías emergentes serían especialmente vulnerables a la pérdida de oportunidades competitivas para sus empresas.

Excluir las cláusulas de *tax sparing* de los tratados también puede repercutir en su negociación con los países en desarrollo, ya que, o bien el país importador de capital otorga menores concesiones al país exportador de capital, o bien los Estados no llegan a un acuerdo sobre los términos del tratado (como ha sido el caso del tratado fiscal entre Brasil y EE.UU.) difiriendo su conclusión a lo largo del tiempo. Estas consecuencias podrían situar a las empresas de las economías emergentes en desventaja frente a otras entidades localizadas en jurisdicciones con tratados que favorecen la inversión extranjera³⁵.

3.4. El diseño de los incentivos fiscales bajo la perspectiva de la actividad administrativa pública

3.4.1. El diseño del presupuesto público y del gasto público

Uno de los puntos que destaca la OCDE es que la concesión indiscriminada de incentivos fiscales favorece el fenómeno BEPS y produce varios efectos negativos en las economías en desarrollo. Por ello, las tendencias más recientes apuntan a limitar estos beneficios y a establecer un tipo impositivo mínimo en todas las economías. Estos esfuerzos se manifiestan en la incorporación de las reglas CFC y en los trabajos del segundo Pilar de la OCDE³⁶, especialmente con la regla de inclusión de ingresos (el *income inclusión rule*), que establece un tipo impositivo mínimo en todas las jurisdicciones.

Sin embargo, cualquier valoración sobre la necesidad de incentivos fiscales o sobre la aplicación de tipos impositivos mínimos efectivos por parte de jurisdicciones concretas requiere su contextualización en el sistema fiscal concreto y, dentro de él, en el sistema financiero de los Estados. El diseño del presupuesto público, a diferencia del presupuesto privado, comienza definiendo qué tareas estatales deben llevarse a cabo durante el año presupuestario y los recursos necesarios para su ejecución. A continuación, estos gastos deben cubrirse

³⁵ *Ibid.*, p. 885.

³⁶ OCDE, Policy Note on Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the economy (2019); OCDE, Public Consultation Document, Addressing the tax challenges of the digitalisation of the Economy (2019); OCDE/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2019); OCDE, Public Consultation Document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two (2019).

con los ingresos públicos, cuyo importe y origen se estimarán en el presupuesto público.

Es evidente que las funciones del Estado no sólo están asociadas a la provisión de bienes y servicios públicos, sino también a otras funciones, como la redistribución de la riqueza y la estabilización económica³⁷, que se consiguen con medidas tanto financieras como fiscales (y no exclusivamente fiscales). Sin embargo, el tamaño del Estado y su papel específico en cada una de estas funciones depende de su diseño y concepción ideológica, situación que puede cambiar país por país debido al ejercicio de su soberanía³⁸. Los Estados políticamente más cercanos a las teorías liberales requerirán menos ingresos públicos para servir a los fines del Estado (considerando una intervención limitada en el comportamiento del mercado y la distribución de la riqueza), mientras que los Estados de Bienestar exigirían mayores fuentes de los sectores privados. Al no existir sistemas políticos estatales puros, la necesidad de ingresos públicos variará en función de la estructura estatal y de los ideales de los partidos políticos dominantes. Lo que parece claro es que la dimensión del Estado y el diseño de su sistema de gobierno es un elemento del ejercicio de la soberanía y precede a cualquier consideración sobre el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados. Por tanto, los impuestos pueden ser (o no) una fuente importante de ingresos públicos, dependiendo de la estructura política del Estado.

Dicho esto, los impuestos no son el único medio de generar ingresos estatales o de lograr políticas económicas establecidas por el Estado. Los Estados pueden tener ingresos patrimoniales (por ejemplo, los cánones percibidos por la concesión del derecho de explotación de sus recursos naturales por parte de entidades privadas o los ingresos derivados de la explotación de empresas estatales) o ingresos extrapatrimoniales (como es el caso emblemático de los impuestos)³⁹. Una forma más sencilla de clasificar los ingresos públicos es en ingresos tributarios e ingresos no tributarios y que simplemente situaría en la segunda categoría a todos los ingresos percibidos por fuentes distintas al pago de impuestos, derivados o no de la explotación de bienes públicos (y que, en consecuencia, incluye tasas, peajes, cánones, etc.)⁴⁰.

El diseño del presupuesto público debe permitir al Estado obtener los recursos necesarios para cubrir el gasto público y cumplir con su política presupuestaria.

³⁷ A.J. Menendez, *Justifying Taxes*, Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 137.

³⁸ *Ibid.*, p. 150. El autor presenta esta idea como parte del debate entre las ideas liberalistas y liberales y su influencia en el sistema tributario.

³⁹ A. De Viti De Marco, *First principles of public finance*, Jonathan Cape, 1952, p. 56.

⁴⁰ G. Mourre, y A. Reut. *Non-tax revenue in the European Union: a source of fiscal risk?*, 26 *International tax and Public Finance* 1, 2019, p. 199. La posición reflejada en este trabajo de investigación es tradicional del Estado de Derecho y se separaría de la visión del derecho de propiedad de los Estados comunistas.

Este punto es esencial en el diseño de la carga fiscal global de los ciudadanos, ya que existe una relación directa a nivel sistémico entre el gasto público y la fiscalidad (aunque no es posible asociar el pago de impuestos a gastos directos concretos, este parámetro rige el diseño del sistema presupuestario)⁴¹. Si el Estado recibe más de lo que necesita para cubrir los gastos públicos y alcanzar los fines públicos, los impuestos no serían justificables, ya que la tolerancia de la intervención de la propiedad privada sólo es posible en la medida en que los recursos obtenidos se dediquen a satisfacer las necesidades públicas dentro del ejercicio del presupuesto público. Así, si bien cada ciudadano debe contribuir al gasto público según su capacidad de pago, también es cierto que “*la imposición según la capacidad de pago significa, por tanto, una imposición con el mínimo de pérdidas económicas para la comunidad en su conjunto*”⁴². Esto implica, por tanto, que “*el gasto público en todas las direcciones debe llevarse a cabo justo hasta el punto en que la ventaja para la comunidad de un pequeño aumento adicional en cualquier dirección se vea contrarrestada por la desventaja de un pequeño aumento en los impuestos o en los ingresos de cualquier otra fuente de ingresos públicos*”⁴³.

En general, existe un consenso generalizado -dejando de lado en las economías de base principalmente comunista- en que el derecho de propiedad, si bien esencial en todo Estado democrático, no es absoluto y, por tanto, admite excepciones en aras del interés público. Varias cartas de derechos incluyen una declaración similar, como la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos, la Convención Americana de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁴⁴. El poder tributario de los Estados constituye una de esas limitaciones válidas⁴⁵, pero los Estados deben ejercerlo dentro de unos límites de razonabilidad y proporcionalidad.

Los tribunales y los comentaristas han concedido un amplio margen de maniobra al poder legislativo para decidir qué medidas se ajustan al interés público que restringiría la propiedad privada, dejando el debate sujeto a cuestiones políticas, económicas y sociales⁴⁶. Sin embargo, esto no impide un análisis judicial o político de la medida fiscal adoptada basado en una prueba de equilibrio justo que considere la proporcionalidad entre el derecho del Estado a gravar y el

⁴¹ A.J. Menendez, *ob. cit. supra* 37, p. 136.

⁴² H. Dalton. *Principles of Public Finance*, Volumen 1, George Routledge & Sons, 1922, p. 173.

⁴³ *Ibíd.*, p. 14.

⁴⁴ F. Debelva, *International Double Taxation and the Right to Property: A Comparative, International and European Law Analysis*, Books IBFD, sección 5.1., IBFD, 2019.

⁴⁵ Aun el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoce que cualquier obligación tributaria es una limitación al derecho de propiedad (*Ibíd.*, sección 7.3.1.).

⁴⁶ *Ibíd.*, 4 sección 7.3.3.1.

derecho a la propiedad de los contribuyentes⁴⁷. Ello permite impugnar las normas tributarias considerando su idoneidad para cubrir el gasto público y cumplir las políticas públicas, lo que podría tener lugar tanto por reclamaciones judiciales⁴⁸ como por referendos u otros mecanismos políticos que permitan plantear cuestiones sobre las medidas tributarias adoptadas⁴⁹.

El punto discutible sería, en todo caso, si la presión fiscal sobre el contribuyente es proporcional al gasto público y a las políticas del Estado o si constituye una intromisión en el ejercicio del derecho de propiedad. Si se puede afirmar que la carga fiscal es excesiva en proporción a la política financiera del Estado, la resolución de la controversia podría ser judicial o estrictamente política, en función de los recursos internos aplicables. En cualquier caso, la proporcionalidad sólo podría evaluarse caso por caso, examinando la política financiera del Estado de cada país contrastada con su política fiscal.

Así, si bien es evidente que la justificación de los impuestos no reside actualmente sólo en motivos presupuestarios, ya que éstos pueden apuntar a razones extrafiscales, como la orientación del comportamiento del mercado a través de incentivos o el aumento de las cargas fiscales, el componente presupuestario sigue siendo la principal justificación de la recaudación de impuestos.

En consecuencia, el Estado puede decidir cuáles son sus fuentes de ingresos públicos, incluyendo combinaciones de fuentes de ingresos patrimoniales y tributarios que, en su conjunto, deben devengar los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, sin crear riqueza al Estado. Lo que estaría claro es que, cuanto más ingresos patrimoniales -o no tributarios, por utilizar una fórmula de calificación más sencilla-, menores deberían ser los ingresos tributarios del Estado para lograr un adecuado equilibrio presupuestario que respete la propiedad privada de los ciudadanos. También es evidente que la necesidad de ingresos fiscales variará en función tanto de su correlación con los ingresos no tributarios como del tipo de sistema de gobierno adoptado por el respectivo Estado. Este factor será clave para el diseño de la política fiscal del Estado, incluida la de sus incentivos fiscales. Este punto avalaría entonces la imposibilidad de realizar un análisis abstracto de la conveniencia o inconveniencia de hacer uso de los incentivos fiscales como parte de la política tributaria estatal,

⁴⁷ *Ibid.*, sección 7.3.4.2. Este artículo no trata las potenciales violaciones del principio de capacidad contributiva o el carácter confiscatorio de los impuestos asociados con la creación de cargas personales excesivas, por cuando ello excedería el propósito de este trabajo.

⁴⁸ El balance apropiado entre el poder del Estado de tributar y el derecho de propiedad fue debatido en EComHR, 2 Dec. 1985, Svenska Managementgruppen AB v. Sweden (Application no. 11036/84), y en EComHR, 14 Dec. 1988, WASA Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse v. Sweden (Aplicación No. 13013/87).

⁴⁹ A.J. Menendez, *ob. cit. supra* 37, p. 310.

ya que ello dependerá de la revisión de una serie de elementos sociales, que variarán en cada caso⁵⁰.

3.4.2. Ingresos patrimoniales para cubrir el gasto público

Como se ha indicado en el apartado anterior, los Estados obtienen regularmente ingresos patrimoniales que derivan de la explotación de sus propios derechos de propiedad y que se acumulan utilizando medios similares a los del sector privado. Esta generación de ingresos puede justificar una reducción de los ingresos fiscales⁵¹, como se puede ver en algunas experiencias comparadas. Algunos Estados basan una parte importante de su presupuesto en la explotación de recursos naturales, ya sea directamente o mediante concesiones otorgadas a terceros.

Qatar puede constituir uno de estos casos, ya que basa la mayor parte de sus ingresos públicos en la economía del petróleo y sólo depende parcialmente de los ingresos fiscales. Este país exime del pago del impuesto sobre la renta a sus empresas y personas físicas residentes en el país y establece, en general, un tipo de impuesto sobre la renta del 10% y del 35%, como mínimo, para los sujetos pasivos que realicen operaciones petrolíferas y actividades petroquímicas en función de los acuerdos que hayan suscrito con el Estado⁵². En este Estado tampoco existe el IVA ni las deducciones de la seguridad social. Hay un gran número de exenciones, incentivos fiscales y zonas francas⁵³ en este país. Aunque los ingresos fiscales procedentes de actividades no petroleras son bajos, Qatar no necesita aumentar sus impuestos para satisfacer sus necesidades públicas. Los impuestos y otros ingresos representaron el 26,4% del PIB en 2017⁵⁴. Por lo tanto,

⁵⁰ En este sentido, “los gobiernos suelen adoptar los incentivos fiscales en un paquete con otras reformas destinadas a mejorar el clima de inversión, lo que hace difícil determinar la parte de la nueva inversión que es atribuible a los beneficios fiscales y la parte que se relaciona con otras reformas favorables a los inversores. Con estas calificaciones, a veces es fácil concluir que un determinado régimen de incentivos fiscales ha dado lugar a pocas inversiones nuevas, con un coste sustancial para el gobierno. En otros casos, sin embargo, los incentivos fiscales han desempeñado claramente un papel importante en la atracción de nuevas inversiones que han contribuido a un aumento sustancial del crecimiento y el desarrollo” (UN/CIAT, *ob. cit.* supra 5, p. 5).

⁵¹ H. Dalton, *ob. cit.* supra 42, p. 128. Además, Dalton subraya que “la idea de la distribución de esta renta pública total entre los diferentes impuestos y otras fuentes de ingresos viene dada igualmente por el requisito de que las desventajas sociales marginales, o desutilidades, de obtener ingresos de todas estas fuentes sean iguales”, p. 198.

⁵² S. Gueydi, Qatar - Corporate Taxation, Country Tax Guides IBFD sección 1.

⁵³ S. Gueydi, Qatar - Business and Investment, Country Tax Guides IBFD sección 7.1.

⁵⁴ Como se informa en Index Mundi: Qatar Economy Profile 2019, en: https://www.indexmundi.com/qatar/economy_profile.html

la creación o el aumento de estos impuestos sólo podría tener un impacto negativo en el ejercicio del derecho a la propiedad como se indica en la sección anterior. Tras estas consideraciones, cabe preguntarse si sería correcto sostener que Qatar debe elevar sus tipos impositivos y eliminar sus incentivos fiscales para cumplir con los estándares de la OCDE, especialmente ante la aplicación de una regla de imposición mínima como se propone en el proyecto GloBE (O Pilar 2 de la OCDE). En opinión de la autora, la respuesta debe ser negativa.

Es importante destacar que estudios económicos recientes han indicado que los ingresos no fiscales, como la ayuda exterior y los recursos petrolíferos, contribuyen a generar estabilidad tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo. Además, las tasas y las tarifas de los usuarios contribuyen a un uso más eficiente de los recursos del gobierno⁵⁵. Esta visión ayudaría a fortalecer la estructura presupuestaria más en ingresos patrimoniales que lo que se observa actualmente en la mayoría de los Estados.

3.4.3. Los gastos fiscales como herramienta para estimular el comportamiento del mercado

Los gastos fiscales⁵⁶ podrían ser un factor relevante en el diseño de la estructura presupuestaria al proporcionar incentivos fiscales para modelar el comportamiento de las personas y entidades. Esto va más allá de los incentivos concedidos para atraer inversiones extranjeras. Un ejemplo sería el de conceder incentivos fiscales a las industrias que hacen un uso intensivo de la propiedad intelectual para la investigación y el desarrollo, como ha demostrado la OCDE. Otros casos válidos pueden ir a más, como es el caso de los incentivos a la seguridad medioambiental, considerados incluso más eficientes que el establecimiento de impuestos más altos por la contaminación medioambiental, ya que suelen alinearse con los fines comerciales de las empresas.

El efecto práctico para los Estados de contar con gastos fiscales sería el mismo que el de ejecutar directamente el presupuesto público: atender a las necesidades públicas, ya sea por su acción directa o por la intervención del sector privado dentro de la iniciativa gubernamental. Desde el punto de vista presupuestario, el resultado podría acabar siendo el mismo para el Estado que decidiera conceder el incentivo fiscal asociado a la realización de determinadas actividades en lugar de realizarlas por sí mismo⁵⁷. Un ejemplo claro sería el caso

⁵⁵ G. Mourre, y A. Reut, *ob. cit. supra* 34, p. 199.

⁵⁶ S. Schiavo-Campo, *The Budget and its coverage*, in *Budgeting and budgetary institutions*, Anwar Shah (ed.), 2007, p. 80.

⁵⁷ S. Schiavo-Campo indica que: “Los gastos fiscales están destinados a alcanzar determinados objetivos de política pública, proporcionando beneficios a personas o entidades cualificadas o fomentando determinadas actividades. También pueden estar destinados a mejorar la equidad fiscal o a compensar las imperfecciones de otras

de la fiscalidad medioambiental. Un posible enfoque podría ser que el Estado decidiera crear impuestos que pudieran (i) desmotivar determinados comportamientos, o (ii) proporcionar los recursos necesarios al Estado para reparar los daños causados por dichos comportamientos. Un enfoque diferente sería ofrecer incentivos fiscales asociados a actividades destinadas a limpiar la contaminación ambiental o a poner en marcha mecanismos para prevenirla. El Estado lograría el objetivo deseado en ambos casos, es decir, la protección del medio ambiente a través de diferentes medios: una cantidad extra de impuestos pagados por el agente contaminante o, por otro lado, incentivos fiscales concedidos a aquellos que previenen la contaminación y limpian el medio ambiente. Evidentemente, el control económico de la eficacia del incentivo formaría parte del proceso de control presupuestario establecido por el país respectivo.

La concesión de incentivos fiscales en estos casos o la reducción de la carga fiscal global pueden constituir una forma válida de organización de la actividad estatal, modelando comportamientos de forma distinta a la creación de nuevas obligaciones fiscales.

Por lo tanto, la evaluación de la eficacia de determinados incentivos fiscales no puede limitarse a una correlación matemática entre el gasto fiscal y el ingreso fiscal generado como consecuencia de la concesión del incentivo fiscal (principalmente debido a los efectos indirectos del incentivo fiscal, al generar nuevas demandas y oportunidades de mercado y al análisis prospectivo de los ingresos fiscales⁵⁸). Si uno de los principales objetivos que se tienen en cuenta a la hora de diseñar el sistema fiscal es garantizar la satisfacción de las necesidades públicas, el análisis del incentivo fiscal también debería implicar la revisión del efecto que el incentivo tiene sobre el desarrollo económico del país y la mejora del nivel de vida de la población, incluida la transferencia de tecnología que permitirá a los países en desarrollo desarrollar sus propias tecnologías y aumentar su competitividad en el mundo empresarial globalizado. Estos efectos pueden no traducirse inmediatamente en un aumento de los ingresos fiscales del Estado, pero sí en una mejora de la situación económica general de la población y en un ahorro de gastos no fiscales por parte del Estado, siempre que parte de estas necesidades

partes de la estructura fiscal. El mismo conjunto de objetivos (por ejemplo, la ayuda financiera a las familias) puede alcanzarse bien mediante un gasto directo o bien mediante exenciones o exenciones fiscales. En principio, gastar una cantidad determinada equivale exactamente a reducir el impuesto del beneficiario en la misma cantidad. En la práctica, los gastos fiscales y los gastos directos se gestionan por separado”. *Ídem*.

⁵⁸ K. Baggerman y R.H.M.J. Offermanns, “Chapter 3: Tax Incentives for Capital Investment: An Analysis of Investment Incentives Commonly Used for Tax Planning Purposes and their Interaction with the OCDE BEPS Project and Other Anti-Avoidance Measures”, en *Tax Incentives in the BEPS Era*, Books IBFD, M. Cotrut et al. eds., IBFD, 2018.

sean cubiertas directamente por los contribuyentes que se benefician de la inversión, como se puede ver en los apartados 3.4.4. y 3.4.5.

3.4.3.1. Incentivos fiscales relacionados con la pandemia de Covid-19

La pandemia de Covid-19 ha obligado a los Estados a tomar una serie de medidas para garantizar la sostenibilidad de la economía, el mantenimiento de los puestos de trabajo y la continuidad de las actividades empresariales⁵⁹. Las soluciones pueden ser de corto, medio y largo plazo para algunos fines específicos. Mientras que un número importante de las medidas adoptadas por los Estados estuvieron orientadas a la concesión de diferentes formas de aplazamiento del pago de impuestos⁶⁰, que asegurarían la tesorería de las empresas durante las medidas de confinamiento (es decir, medidas a corto plazo), otras medidas responden a diferentes necesidades destinadas a estabilizar y asegurar la continuación de las actividades empresariales después de Covid-19.

El ejercicio teórico aquí efectuado sigue siendo válido con independencia de las medidas reales que fueron adoptadas por cada uno de los Estados, pues se trata de la contraposición de la generación de ingresos fiscales por el Estado vs el soporte del desarrollo de la economía.

La adopción de medidas gubernamentales para el mundo post-pandémico requiere equilibrar dos intereses que, a primera vista, parecen opuestos: por un lado, la necesidad de que el Estado genere mayores cantidades de ingresos públicos para satisfacer las nuevas necesidades públicas derivadas de la “nueva normalidad”⁶¹ y, por otro, la necesidad de proteger el patrimonio del sector

⁵⁹ OCDE, Tax and Fiscal Policy in response to the Coronavirus crisis: strengthening confidence and resilience, 2020.

⁶⁰ CIAT/IOTA/OCDE, Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers, OCDE, Paris, 2020; CIAT/IOTA/OCDE, Tax Administration Responses to COVID-19: Business Continuity Considerations, OCDE, Paris, 2020.

⁶¹ La propuesta de resolución para cerrar el debate sobre las declaraciones del Consejo y de la Comisión, de conformidad con el artículo 132, apartado 2, del Reglamento, sobre la acción coordinada de la UE para luchar contra la pandemia del COVID-19 y sus consecuencias (2020/2616(RSP)), presentada ante el Parlamento Europeo el 14 de abril de 2020, en el apartado. 65 “*subraya que la UE y sus Estados miembros tendrán que crear nuevos recursos para financiar la recuperación; subraya que la recuperación no será socialmente justa si no se financia con recursos fiscales progresivos y redistributivos; pide que se aumenten los impuestos dirigidos tanto a las grandes empresas como a los particulares ricos; pide a este respecto a los Estados miembros que aumenten los tipos del impuesto de sociedades, con tipos más altos para las empresas más rentables, especialmente las del sector financiero que se han beneficiado de transacciones a corto plazo y especulativas, y que creen un impuesto sobre el exceso de beneficios; pide a los Estados miembros que creen un impuesto sobre el patrimonio neto dirigido a los particulares más ricos*”.

privado, para permitir su recuperación del daño económico producido por la pandemia, y evolucionar hacia un nuevo estado de la economía⁶². Sin embargo, estos intereses no están realmente enfrentados: el aumento de los ingresos públicos es posible como resultado del fortalecimiento de la economía privada y esto sólo será posible con las debidas protecciones gubernamentales. Para lograr esta tarea, se ha planteado la necesidad de ofrecer una serie de incentivos fiscales al sector privado para estabilizar la economía y adoptar los cambios necesarios en las actividades empresariales en la economía post-pandémica. Estos incentivos fiscales deberían ser adoptados tanto por los países en desarrollo como por los desarrollados, ya que ninguna economía ha escapado a los efectos nocivos de Covid-19.

En concreto, las medidas fiscales pretenden⁶³ (i) garantizar la sostenibilidad de las actividades económicas, (ii) proteger y estimular a los sectores más vulnerables durante la pandemia, como el turismo, el transporte internacional y los espectáculos públicos, (iii) incentivar a los sectores clave para la vuelta a la normalidad (fundamentalmente, servicios médicos, laboratorios, etc.) y (iv) proteger a aquellas empresas que necesiten adaptar sus infraestructuras, líneas de negocio y procesos de producción para seguir desarrollando sus actividades en el mundo post-pandémico (como las adaptaciones de la distribución interna de los aviones, restaurantes, cines, etc.).

La OCDE ha hecho un gran esfuerzo por integrar y agrupar las medidas que los Estados han propuesto o adoptado para hacer frente a los efectos negativos del Covid-19 y perseguir los objetivos indicados en el párrafo anterior⁶⁴. Algunas de las medidas a medio y largo plazo identificadas son los incentivos fiscales, como el diferimiento de impuestos, la depreciación acelerada de los activos, la mejora de las deducciones y la reducción de los tipos impositivos⁶⁵. En concreto, se pueden conceder diferimientos de impuesto sobre los salarios de los trabajadores y los ingresos de los sectores empresariales más afectados (turismo, restauración, organización de eventos públicos, etc.) o, al menos, aplicar tipos impositivos reducidos a los ingresos fiscales de los sectores más vulnerables. Otros incentivos son los créditos fiscales para los gastos relacionados con la descontaminación de

⁶² El 6 de mayo de 2020, la Comisión Europea pronosticó que la economía de la zona euro se contraerá un 7,7% en 2020 a causa de la pandemia de Covid-19 (J. Strupczewski, Euro zone set for record recession, inflation to vanish-Commission, Reuters, 6 mayo del 2020, disponible en: <https://www.reuters.com/article/us-health-coronavirus-eu-economy/euro-zone-set-for-record-recession-inflation-to-vanish-commission-idUSKBN221151>).

⁶³ OCDE, *ob. cit. supra* 60.

⁶⁴ OCDE, *ob. cit. supra* 59. OCDE, Covid-19 tax policy tracker, disponible en: <http://www.OCDE.org/tax/tax-and-fiscal-policies-central-to-governments-responses-to-covid-19-crisis.htm>.

⁶⁵ K. Baggerman y R.H.M.J. Offermanns, *ob. cit. supra* 58, sección 3.2.

los espacios de trabajo, las inversiones en publicidad o las donaciones para ayudar a combatir el Covid-19. Además, también es posible prever la deducción inmediata de los costes asociados a las inversiones en la producción de activos clave para la contención, la protección y la lucha contra la enfermedad, la deducción de las donaciones para combatir el Covid-19, la depreciación acelerada y las súper-deducciones fiscales, la modificación de las normas de valoración de las existencias (FIFO a LIFO), el traslado de las pérdidas y la concesión de incentivos fiscales para las inversiones de capital en los sectores dedicados. Gran parte de los Estados han adoptado este tipo de medidas, independientemente del grado de desarrollo de los mismos, medidas que se han demostrado necesarias e inevitables en este proceso.

Sin embargo, la aplicación de estos incentivos fiscales requerirá de mecanismos internacionales que permitan su efectividad, como el uso de cláusulas de *tax sparing*. Como se indicará en el apartado 4.2. de este documento, varios tratados incorporan actualmente cláusulas de *tax sparing* recíprocas, que garantizarían la eficacia del incentivo fiscal para ambos Estados contratantes, independientemente de su grado de desarrollo. Tales cláusulas resultan especialmente necesarias en el entorno de la pandemia y la post-pandemia, al permitir la rápida aplicación de medidas fiscales para remediar las distorsiones económicas derivadas de Covid-19. En consecuencia, el uso de las cláusulas de *tax sparing*, como forma de habilitar y aplicar los incentivos fiscales nacionales, permite una rápida alineación entre las diferentes economías mundiales para lograr el propósito común de fortalecer la economía global en el mundo post-pandémico⁶⁶.

⁶⁶ La OCDE ha indicado claramente que la crisis sanitaria y económica debe abordarse desde una perspectiva global, sin dejar a ningún país atrás, considerando que las soluciones puramente domésticas no serán eficaces. Esto es, “*la pandemia ha demostrado que, a nivel mundial, todos los países son tan seguros como el país más vulnerable. Para reducir el riesgo de futuras pandemias se necesitarán mejoras significativas en la capacidad de recuperación de muchos países en desarrollo, y necesitarán apoyo para lograrlo. En términos más generales, se necesitará un apoyo internacional continuado para ayudar a reconstruir sus economías tras la crisis. Aunque en los últimos años se han producido avances en la cooperación fiscal internacional, los beneficios de la misma aún no se han materializado en muchos países en desarrollo, especialmente en los de bajos ingresos y baja capacidad; por ello, será necesario seguir trabajando a nivel internacional para garantizar que los países de bajos ingresos y baja capacidad puedan gravar eficazmente las actividades transfronterizas y los activos extraterritoriales. Esto incluirá la necesidad de apoyo financiero, incluida la asistencia para crear sistemas fiscales digitalizados, pero sobre todo puede ser necesaria una revisión de las normas e instrumentos internacionales*”. (OCDE, *ob. cit. supra* 59, p. 33).

3.4.4. La presión económica global resultante de las inversiones en un Estado

Los críticos del uso de incentivos fiscales como parte de la política fiscal destacan que los impuestos no deben utilizarse para atraer inversiones ni son eficaces para ello. Para este sector, otros factores como la seguridad jurídica, la existencia de una infraestructura sólida y otros elementos similares son los determinantes para conseguir que una empresa tome la decisión de invertir en una determinada jurisdicción⁶⁷. Como se ha señalado en el apartado 1, no parece haber suficientes estudios económicos que respalden esta afirmación, pero un reciente estudio sobre la aplicación de las cláusulas de *tax sparing* apuntaría a lo contrario, al considerar necesaria la inclusión de dichas cláusulas en los tratados.

Sin embargo, un hecho real evidente es que cualquier inversión extranjera tendrá en cuenta la carga económica global del inversor que se establezca en la nueva jurisdicción. Esto puede implicar la asunción de cargas de servicios públicos deficientes que normalmente podría proporcionar el Estado o la asunción de cargas de derechos no fiscales establecidos en la legislación de una jurisdicción concreta (*infra* 3.4.5.).

Un Estado que carezca de tales ventajas (como vías de comunicación y servicios públicos eficientes, infraestructuras sólidas u otros activos similares) tendrá que adoptar ciertas medidas para atraer la inversión. En este caso, parece que la decisión de una empresa de invertir en este tipo de jurisdicciones, en las que probablemente tendrá que hacer mayores desembolsos para su actuación, dependerá del ahorro que pueda hacer por otros medios, incluidos los impuestos. Imaginemos jurisdicciones con deficiencias en la prestación de servicios básicos como el transporte público, el agua, la electricidad, etc. Las empresas deben realizar inversiones privadas para garantizar la satisfacción de estas necesidades durante el desempeño de sus actividades (instalación de centrales eléctricas privadas, depósitos de agua, servicios de telefonía e Internet por satélite, etc.). Es probable que estas empresas también tengan que construir instalaciones para

⁶⁷ OCDE, *ob. cit. supra* 2, R(14)-22. También es posible sostener que una sólida red de tratados fiscales puede contribuir a promover la inversión extranjera directa. Sin embargo, los estudios han demostrado que, aunque el hecho de que un país tenga varios tratados fiscales en vigor puede contribuir a potenciar las inversiones extranjeras directas, parece ser el resultado de mostrar que el país está profundamente implicado en las normas internacionales y dispuesto a proporcionar estabilidad jurídica a los inversores. Por lo tanto, no es una consecuencia pura del número de tratados fiscales en vigor, sino del mensaje enviado por las jurisdicciones. Esto parece ser más cierto en el caso de los países en desarrollo que en el de las jurisdicciones menos desarrolladas, que deberían realizar esfuerzos adicionales para atraer inversiones extranjeras. F. Barthel *et al.*, “The Relationship between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment” en *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Books IBFD, M. Lang et al. eds., IBFD, 2010.

algunos de sus empleados o incluso proporcionarles ciertos servicios de seguridad personal. En casos como los indicados, el ahorro fiscal jugaría un factor determinante a la hora de decidir realizar la correspondiente inversión en esa jurisdicción⁶⁸.

Otro caso sería el de las empresas que deciden realizar inversiones en zonas poco pobladas (por ejemplo, puentes fronterizos entre dos países) en las que, para el desarrollo de sus funciones, acaban construyendo no sólo el puente, sino instalaciones para que vivan sus trabajadores durante la construcción del mismo. Al final de la obra, la empresa y sus trabajadores probablemente se irán, y el Estado tendrá el beneficio de tener un nuevo asiento de población en su territorio. Aquí es donde las zonas francas se justifican como una cuestión de interés público y de ahorro presupuestario para el Estado. En lugar de que el Estado realice directamente las inversiones en infraestructuras, son las entidades privadas las que las llevan a cabo, pero dichas inversiones revierten en beneficios para la población en general. Del mismo modo, las economías que no dependen de los ingresos fiscales para su existencia también pueden crear zonas francas, como el caso de Qatar⁶⁹ que ya fue referido anteriormente, y por lo tanto pueden tener una baja presión fiscal general, pues han diseñado otras formas de satisfacer las necesidades públicas.

Asimismo, la globalización de la economía ha permitido que las entidades multinacionales puedan abastecer varios mercados desde un mismo lugar, estableciendo una empresa en un país por cada región para satisfacer las demandas de toda la región⁷⁰. En este escenario, los países de una misma región podrían competir equitativamente para convertirse en la jurisdicción de acogida de dichas inversiones, ofreciendo, entre otros factores, unas condiciones fiscales más atractivas en el desempeño de su actividad. El mismo razonamiento se aplicará a las decisiones tomadas por las entidades multinacionales para aprovechar las condiciones particulares de un país concreto, como los gastos o costes de nómina más bajos.

Las inversiones extranjeras también pueden impulsar la economía nacional, al aumentar la demanda de bienes y servicios necesarios para la realización de nuevas actividades económicas en el país. En este sentido, *“el aumento del crecimiento incrementará el poder adquisitivo de los residentes del país y eso, a su vez, aumentará la demanda de nuevos bienes y servicios. El aumento de la inversión también puede aumentar los ingresos fiscales del gobierno, ya sea directamente por los impuestos pagados por el inversor, como los impuestos*

⁶⁸ Sin embargo, la atracción de inversiones no se debe únicamente a la concesión de incentivos fiscales, sino a la creación de un clima estable y favorable a la inversión. (UN/CIAT, *ob. cit. supra* 4, p. 8).

⁶⁹ S. Gueydi, Qatar - Business and Investment, Country Tax Guides IBFD, sección 7.1.

⁷⁰ UN/CIAT, *ob. cit. supra* 5, p. 7.

*pagados después de la expiración del período de diferimiento de tributos, o indirectamente a través del aumento de los ingresos fiscales recibidos de los empleados, proveedores y consumidores*⁷¹.

Lo anterior podría llevar a revisar las recomendaciones de la OCDE desde una perspectiva diferente: si bien la Organización indica que los incentivos fiscales no son medios eficaces para atraer inversiones, también cabría preguntarse si la derogación de estos incentivos se traduce en un aumento de los ingresos fiscales de los países en desarrollo. La cuestión aquí sería si la existencia o ausencia de incentivos fiscales es realmente neutral para la toma de decisiones en materia de inversiones extranjeras⁷². Teniendo en cuenta que algunos Estados tienen poco que ofrecer a los inversores extranjeros, sería posible concluir que “prohibir la aplicación de estas estrategias equivale a corregir una injusticia, a saber, la competencia fiscal, con otra, a saber, la creación de una institución mundial más que está sesgada a favor de los intereses económicos y fiscales de los países ricos” lo cual no conduce a resultados justos, por lo que “nuestra postura moral debería ser más permisiva con respecto a los países en desarrollo”. De ahí que “los acuerdos de ahorro fiscal... representen una forma de poner en práctica esta idea”⁷³.

3.4.5. Deberes económicos no tributarios

La política presupuestaria del Estado también admite que las personas y entidades asuman diversas obligaciones económicas no tributarias que podrían contribuir a sustituir la actividad directa del Estado. Formalmente, estas obligaciones pueden no calificar como impuestos⁷⁴, pero tales gastos revertirían

⁷¹ UN/CIAT, *ob. cit. supra* 5, p. 14.

⁷² El Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G-20 ha señalado que los incentivos para promover las inversiones en las industrias extractivas o la producción en los mercados nacionales no son eficaces para atraer inversiones extranjeras, mientras que las decisiones sobre el sector orientado a la exportación y los capitales móviles pueden verse afectadas por la concesión de incentivos fiscales (*supra* 4). Aunque este argumento podría resultar correcto, no niega la necesidad de utilizar los incentivos fiscales como una aproximación global a los sistemas fiscales nacionales de los países en desarrollo.

⁷³ P. Dietsch, *Catching capital: the ethics of tax competition*, Oxford Press, 2015, p. 202.

⁷⁴ Aunque estas obligaciones están establecidas por ley y afectan al patrimonio de los particulares, no constituyen pagos de cantidades de dinero al Estado, por lo que no tendrían formalmente la consideración de impuestos, aunque estén directamente relacionados con el cumplimiento de los fines del Estado (B. Andrade, *Naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas (legal nature of the social responsibility duty provided for in the Public Procurement Law)*, 53 *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 74, 2016).

en beneficios para la comunidad sustituyendo la participación directa del Estado en la ejecución de las actividades correspondientes.

Como ejemplos, se pueden señalar experiencias latinoamericanas, como la establecida en la modificada Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología de Venezuela, que instituyó una obligación financiera de las empresas de autoinvertir el 0,5% de sus ingresos en actividades específicas que permitieran promover el desarrollo tecnológico de sus actividades. Otro caso sería el llamado deber de responsabilidad social establecido en la Ley de Contrataciones Públicas, que establece la obligación legal de los contratistas del Estado de invertir el 3% de la remuneración pagada por la ejecución del contrato público en obras o servicios acordados entre el Estado y el contratista que reviertan en la comunidad⁷⁵. Estas obligaciones aumentan la presión financiera global del sector privado y pretenden satisfacer las necesidades del Estado, aunque no se traduzcan en el pago de impuestos a las entidades gubernamentales.

El hecho de que estas obligaciones no tengan carácter fiscal distorsiona el cálculo de la carga financiera global de la entidad asociada a su inversión en un determinado territorio y, en consecuencia, limita el examen real de los efectos de los incentivos fiscales concedidos por los países que pueden establecer diferentes tipos de cargas patrimoniales (tributarias y no tributarias) sobre los inversores extranjeros. La creación de estas obligaciones podría compensar los efectos de la concesión de incentivos fiscales sobre impuestos específicos (como el impuesto sobre la renta) para equilibrar la carga patrimonial global de los inversores.

En resumen, la evaluación de la idoneidad de los incentivos fiscales con fines específicos dependerá de una serie de complejos factores sociales, económicos y políticos, que incluso empiezan por analizar el sistema de gobierno y el sistema financiero del Estado que ofrece el correspondiente incentivo fiscal. Los incentivos fiscales pueden resultar eficientes o ineficientes en función de la finalidad que persiga el Estado y de los medios para alcanzar estos objetivos. Por lo tanto, la autora considera difícil hacer una afirmación universal sobre la inconveniencia de que los países en desarrollo adopten incentivos fiscales. Concluir sobre la pertinencia de la aplicación de estos beneficios sólo es posible caso por caso, no siendo posible extrapolar las conclusiones adoptadas en un país a otros. Esto también influirá claramente en la decisión de negociar el uso de cláusulas de exención fiscal en los tratados bilaterales, como medida que permitirá liberar los efectos de los incentivos fiscales en las transacciones transfronterizas e internacionales relevantes.

⁷⁵ B. Andrade, *ob. cit.*

4. La práctica actual de los tratados sobre las cláusulas de *Tax Sparing*

Según la base de datos de tratados del IBFD⁷⁶, entre el 1 de enero de 2000 y el 16 de febrero de 2020 se firmaron aproximadamente 4.000 tratados. Entre estos tratados, más de 100 incluyen cláusulas del tipo *tax sparing*⁷⁷. En comparación, Thuronyi señala que entre 2000 y 2003 un tercio de los tratados negociados incluían cláusulas de *tax sparing*, una proporción considerablemente mayor que la reflejada en los tratados celebrados entre 2000 y 2019, lo que podría apuntar a una política sistemática de abandono de dichas cláusulas convencionales⁷⁸. Sin embargo, un número importante de los convenios firmados antes del año 2000 incluyen cláusulas de *tax sparing* que siguen en vigor, incluso después de las revisiones y modificaciones de dichos convenios⁷⁹, pero en varios casos negociadas con el uso de cláusulas de extinción o *sunset clauses*.

Con el fin de realizar un análisis de los modelos más recientes de cláusulas de *tax sparing* incorporadas a los convenios fiscales, este documento clasifica y agrupa las principales variedades encontradas en los convenios firmados a partir de 2000, año en el que el Informe de la OCDE de 1998 puede haber influido en la negociación de los convenios. Los tratados a los que se hace referencia en esta sección no pretenden constituir una lista exhaustiva de los modelos de cláusulas firmados en el siglo XXI, sino sólo ofrecer una muestra relevante del tipo de cláusulas adoptadas hasta la fecha.

⁷⁶ Tax Research Platform, Treaties and Models IBFD.

⁷⁷ Estas cifras proceden de una revisión general de los resultados de la búsqueda realizada a través de la base de datos del IBFD, teniendo en cuenta las que utilizan en su redacción expresiones como “se habría pagado” “se considera que se ha pagado”. No contiene un análisis detallado de todos los tipos y modelos de cláusulas de *tax sparing*, por lo que este número puede estar sujeto a ajustes. El documento sólo pretende presentar una estadística muy general de lo que parece ser el estado de la utilización y aplicación de las cláusulas de *tax sparing* en la negociación de tratados durante este siglo.

⁷⁸ V. Thuronyi, “Recent treaty practice on tax sparing”, *Tax Notes*, 21 January 2003, disponible en: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/treaties/recent-treaty-practice-tax-sparing/2003/01/20/r192>.

⁷⁹ Algunos casos serían los del Art. 23(3)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre Dinamarca e India (modificado en 2013), Arts. 25(2) y 25(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Bangladesh e India (1991) (modificado en 2013), Art. 24(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Mauricio y el Reino Unido (1981) (modificado en 2018), Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Australia y Malasia (1980) (modificado en 2010), Art. 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre México y el Reino Unido (1994) (modificado en 2009), Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre la India y Marruecos (1998) (modificado en 2013), Art. 23(5) del Tratado para evitar la doble imposición entre la India y Portugal (1998) (modificado en 2017).

Las cláusulas de *tax sparing* incluidas en los tratados más recientes presentan una combinación de opciones, como (i) ficciones de pago de impuestos sobre rentas específicas durante un periodo determinado (cláusulas de extinción o *sunset clauses*)⁸⁰; (ii) aplicación de la cláusula sólo a ciertas exenciones o para ciertos fines^{81,82}; (iii) aplicación de la cláusula de forma recíproca entre los dos Estados contratantes; (iv) aplicación de la cláusula de forma unilateral a uno de los Estados contratantes; (v) tipos máximos aplicables para el cálculo del impuesto presunto, o (v) reglas de *matching credit*. Del mismo modo, estas cláusulas aparecen en acuerdos firmados entre países en desarrollo o entre países desarrollados y en desarrollo.

El cuadro que figura a continuación refleja las principales características de las cláusulas de *tax sparing* incluidas en los convenios fiscales revisados para la elaboración de este documento. Aunque no constituye una lista exhaustiva de todos los tratados firmados en el siglo XXI que pueden incluir este tipo de cláusulas, puede proporcionar una visión de las tendencias actuales sobre las principales características de las disposiciones actualmente en vigor.

Para la elaboración del cuadro que se indica a continuación, las cláusulas revisadas se han agrupado de la siguiente manera (i) de ámbito unilateral con un país desarrollado (38,57%⁸³), de ámbito unilateral entre países en desarrollo

⁸⁰ Art. 25(2)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Luxemburgo y Malasia (2002), Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Irlanda y Tailandia (2013), art. 24(6) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía e Irlanda (2014), art. 22(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Letonia y Vietnam (2017), arts. 23(3) y 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Turquía y Vietnam (2014). Esta es una de las mejores prácticas propuestas en el Informe de la OCDE (OCDE, *ob. cit. supra* 2, p. R(14)-30.

⁸¹ Art. 24(6) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía e Irlanda (2014), art. 22(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Letonia y Vietnam (2017). Ver también: OCDE, *ob. cit. supra* 3, p. R(124)-28.

⁸² Art. 22(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Bután e India (2013), art. 22(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Algeria y España (2002). Ver también *Idém.*

⁸³ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argelia-España, Austria-Pakistán, Botsuana-Luxemburgo, Botsuana-Reino Unido, Canadá-Mongolia, Canadá-Turquía, Estonia-Grecia, Etiopía-Polonia, Etiopía-Irlanda, Etiopía-Reino Unido, Finlandia-Turquía, Alemania-Malta, Grecia-Letonia, Irlanda-Tailandia, Irlanda-Vietnam, Luxemburgo-Malasia, Luxemburgo-Trinidad y Tobago, Malasia-España, Nueva Zelanda-Singapur, Nueva Zelanda-Vietnam, Nueva Zelanda-Papúa Nueva Guinea, Nueva Zelanda-Samoa, Portugal-Vietnam, España-Turquía, Suiza-Turquía.

(18,57%⁸⁴) y de ámbito recíproco (41,43%⁸⁵), (ii) de ámbito específico (31,43%⁸⁶) o general (68,57%⁸⁷), (ii) de cláusulas de extinción o *sunset clauses* (50%⁸⁸) (iii)

⁸⁴ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argentina-Rusia, Bután-India, Estonia-Vietnam, Fiyi-Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong-Vietnam, India-Kuwait, Jordania-Corea, Letonia-Vietnam, Mauricio-Uganda, Singapur-Túnez, República Eslovaca-Vietnam, Tailandia-Turquía, Turquía-Vietnam.

⁸⁵ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argelia-Rusia, Barbados-Seychelles, Botsuana-Zimbabue, China-Camboya, China-Marruecos, China-Omán, China-Arabia Saudí, China-Túnez, Etiopía-Seychelles, Fiyi-Singapur, India-Jordania, Italia-Mongolia, Italia-Qatar, Italia-Saudí-Arabia, Jordania-Ucrania, Kenia-Seychelles, Corea-Singapur, Kuwait-Singapur, Kuwait-Uzbekistán, Kirguistán-Pakistán, Malasia-Turkmenistán, Marruecos-Singapur, Omán-Vietnam, Pakistán-Tayikistán, Panamá-Vietnam, Arabia Saudí-Singapur, Emiratos Árabes Unidos-Uzbekistán, Uruguay-Vietnam.

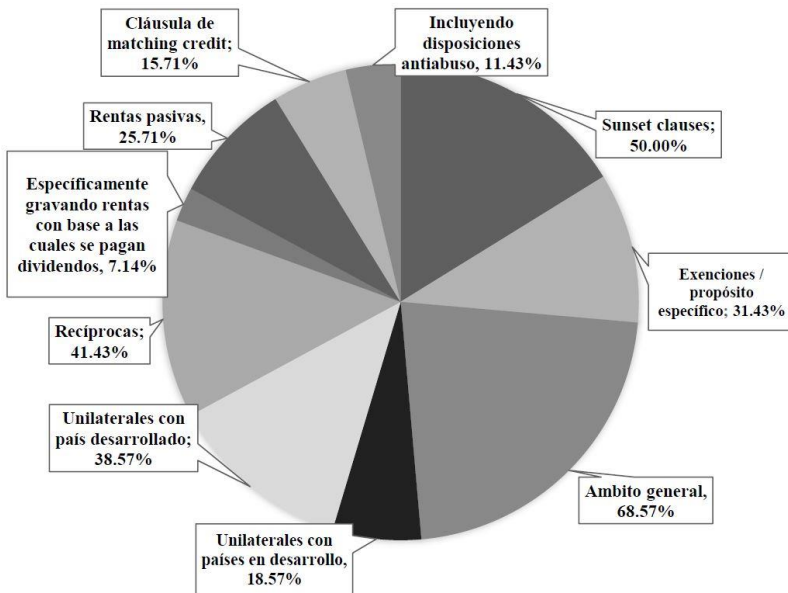
⁸⁶ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argelia-España, Australia-Alemania, Botsuana-Reino Unido, Bután-India, Canadá-Mongolia, Canadá-Turquía, Estonia-Vietnam, Etiopía-Vietnam, Etiopía-Polonia, Etiopía-Irlanda, Etiopía-Reino Unido, Alemania-Malta, Irlanda-Tailandia, Irlanda-Vietnam, Jordania-Corea, Letonia-Vietnam, Luxemburgo-Malasia, Luxemburgo-Trinidad y Tobago, Malasia-España, Nueva Zelanda-Singapur, Noruega-Tailandia, Portugal-Vietnam, Tailandia-Turquía.

⁸⁷Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argelia-Rusia, Argentina-Rusia, Austria-Pakistán, Barbados-Seychelles, Botsuana-Luxemburgo, Botsuana-Zimbabue, China-Camboya, China-Marruecos, China-Omán, China-Arabia Saudí, China-Túnez, Estonia-Grecia, Etiopía-Seychelles, Fiyi-Singapur, Fiyi-Emiratos Árabes Unidos, Finlandia-Turquía, Grecia-Letonia, Hong Kong-Vietnam, India-Jordania, India-Kuwait, Italia-Mongolia, Italia-Qatar, Italia-Arabia Saudí, Jordania-Ucrania, Kenia-Seychelles, Corea, Singapur, Kuwait, Singapur, Kuwait-Uzbekistán, Kirguistán-Pakistán, Malasia-Turkmenistán, Mauricio-Uganda, Marruecos-Singapur, Nueva Zelanda-Vietnam, Nueva Zelanda-Papúa Nueva Guinea, Nueva Zelanda-Samoa, Omán-Vietnam, Pakistán-Tayikistán, Panamá-Vietnam, Arabia Saudí-Singapur, Singapur-Túnez, República Eslovaca-Vietnam, España-Turquía, España-Vietnam, Suiza-Turquía, Turquía-Vietnam, Emiratos Árabes Unidos-Uzbekistán, Uruguay-Vietnam.

⁸⁸ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Argelia-España, Botsuana-Reino Unido, Bután-India, Canadá-Mongolia, Canadá-Turquía, China-Camboya, China-Arabia Saudí, Estonia-Vietnam, Etiopía-Polonia, Etiopía-Irlanda, Etiopía-Reino Unido, Fiyi-Singapur, Alemania-Malta, Hong-Kong-Vietnam, Irlanda-Tailandia, Irlanda-Vietnam, Italia-Arabia Saudí, Jordania-Corea, Jordania-Ucrania, Letonia-Vietnam, Luxemburgo-Malasia, Luxemburgo-Trinidad y Tobago, Malasia-España, Nueva Zelanda-Singapur, Nueva Zelanda-Vietnam, Nueva Zelanda-Papúa Nueva Guinea, Nueva Zelanda-Samoa, Noruega-Tailandia, Arabia Saudí-Singapur, Singapur-Túnez, República Eslovaca-Vietnam, España-Vietnam, Suiza-Turquía, Tailandia-Turquía, Turquía-Vietnam.

que incluyen disposiciones antiabuso (11,43%⁸⁹), (iv) que se aplican a las rentas pasivas (25,71%⁹⁰), (v) que se refieren específicamente a los beneficios con cargo a los cuales se pagan dividendos (7,14%⁹¹). Estas características se revisarán en las subsecciones de esta sección 4., destacando las particularidades incluidas en algunos de los tratados.

Cada cláusula puede tener una o varias de dichas características, por ejemplo, una cláusula de extinción o *sunset clause* podría aplicarse unilateralmente de un país desarrollado a un país en desarrollo e incluir una disposición antiabuso. A efectos de la elaboración del gráfico, las cláusulas se han computado tantas veces cuando cumplen una de las características indicadas en el párrafo anterior, con el fin de reflejar la tendencia en el uso de dichos elementos.



⁸⁹ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Bután-India, Etiopía-Polonia, Italia-Qatar, Corea-Singapur, Nueva Zelanda-Singapur, Nueva Zelanda-Vietnam, Nueva Zelanda-Papúa Nueva Guinea, Nueva Zelanda-Samoa.

⁹⁰ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Alemania-Austria, Botswana-Luxemburgo, Finlandia-Turquía, Irlanda-Tailandia, Irlanda-Vietnam, Italia-Mongolia, Corea-Singapur, Luxemburgo-Malasia, Luxemburgo-Trinidad y Tobago, Nueva Zelanda-Singapur, Nueva Zelanda-Vietnam, Singapur-Túnez, República Eslovaca-Vietnam, España-Turquía, España-Vietnam, Suiza-Turquía, Turquía-Vietnam.

⁹¹ Esta cifra incluye los siguientes tratados: Alemania-Malta, Irlanda-Tailandia, Irlanda-Vietnam, Singapur-Túnez, República Eslovaca-Vietnam.

Como se verá en los siguientes subapartados de esta sección 4, algunas de las cifras mostradas en el gráfico pueden evidenciar que los tratados recientes que adoptan cláusulas de *tax sparing* no cumplen plenamente con las orientaciones y recomendaciones incluidas en el Informe de la OCDE de 1998. Aunque está claro que el número de tratados que incluyen cláusulas de *tax sparing* ha disminuido considerablemente en lo que va de siglo, se pueden encontrar algunas desviaciones particulares con respecto a la propuesta de la OCDE y a la redacción real de estas cláusulas. Varios tratados aplican las cláusulas de *tax sparing* de forma recíproca entre los Estados contratantes, así como entre los países en desarrollo, lo que demuestra que no se abordan como instrumentos de ayuda internacional. Además, un número importante de las cláusulas son de alcance general y no se aplican a incentivos específicos; sólo algo más del 10% de los tratados incluyen disposiciones antiabuso y una cuarta parte de los tratados se aplican sobre las rentas pasivas. Por lo tanto, la práctica de los tratados puede evidenciar que, aunque la orientación proporcionada por la OCDE se tenga en cuenta en la negociación de los tratados fiscales, el resultado final puede apartarse del documento de 1998, lo que también podría ser una consecuencia de la negociación de estas cláusulas en un mundo post-BEPS, como se analiza en la sección 5.

4.1. Cláusulas de *tax sparing stricto sensu* que implican a los países desarrollados⁹²

De los convenios fiscales firmados hasta el año 2000, el análisis se centró específicamente en los convenios firmados por algunas jurisdicciones de la OCDE que solían incluir cláusulas de *tax sparing* en su red de convenios hasta el año 2000, a saber: Australia, Nueva Zelanda, Canadá y el Reino Unido.

Australia sólo firmó un tratado⁹³ que incluía una cláusula similar a la de la *tax sparing*, que permitía deducir los impuestos considerados del importe total a pagar en el Estado de residencia. Sin embargo, esta cláusula se refiere a la asignación de derechos de tributación en el caso de los impuestos de salida aplicables sobre los ingresos derivados de la enajenación de acciones, y, por lo tanto, no se refiere al uso de incentivos fiscales, sino a una cuestión de aplicación temporal en los tratados tributarios.

⁹² Para los fines de este documento se está utilizando la clasificación que figura en las Tablas B y C de la Clasificación de Países proporcionada en el Informe sobre la Situación y las Perspectivas de la Economía Mundial 2019 elaborado por las Naciones Unidas, que puede encontrarse en: https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2019_BOOK-web.pdf. Los “países en desarrollo” son aquellos países clasificados como “economías en transición” y “economías en desarrollo por región” en la referida lista.

⁹³ Art. 13(6) del Tratado para evitar la doble imposición entre Australia y Alemania (2015).

El Reino Unido ha firmado dos tratados, el primero con Botsuana⁹⁴, aplicando la cláusula de forma unilateral a los impuestos pagaderos en Botsuana y limitando su aplicación a los beneficios concedidos durante no más de 12 años. El segundo tratado con Etiopía⁹⁵, aplicando la cláusula unilateralmente a los impuestos pagaderos en Etiopía, pero exentos mediante el Reglamento del Consejo de Ministros N° 84/2003 sobre los incentivos a la inversión y las áreas de inversión reservadas a los inversores nacionales o cualquier otro beneficio de carácter similar, limitando la aplicación de la cláusula a los beneficios concedidos por un periodo no superior a 10 años.

Canadá también firmó dos tratados fiscales, el primero con Mongolia⁹⁶, limitando la aplicación de la cláusula a los beneficios concedidos durante tres años para promover el desarrollo económico en Mongolia con respecto a los beneficios atribuibles a las actividades manufactureras o a la exploración o explotación de recursos naturales realizadas en Mongolia. El segundo tratado con Turquía⁹⁷, limita la aplicación de la cláusula a los beneficios derivados de las empresas activas en vigor en el momento de la firma del acuerdo por un período no superior a 5 años.

Desde el año 2000, Nueva Zelanda ha firmado cuatro tratados con Samoa⁹⁸, Papúa Nueva Guinea⁹⁹ (ambos tratados aplicables a todos los beneficios acordados entre los Estados contratantes), Vietnam¹⁰⁰ (que establece una cláusula de *matching credit*, pero relacionada con el fomento de las inversiones) y Singapur¹⁰¹ (aplicable con respecto a los beneficios concedidos de conformidad con la Ley de Incentivos para la Expansión Económica (exención del Impuesto sobre la Renta).

⁹⁴ Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Botsuana y el Reino Unido (2005).

⁹⁵ Arts. 22(3) y 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía y el Reino Unido (2011).

⁹⁶ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y Mongolia (2002).

⁹⁷ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y Turquía (2009)

⁹⁸ Art. 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Samoa (2015).

⁹⁹ Art. 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Papúa Nueva Guinea (2012)

¹⁰⁰ Arts. 22(3)(a) y (b) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Vietnam (2013).

¹⁰¹ Art. 21(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Singapur (2009).

Otras economías desarrolladas han incluido cláusulas de *tax sparing* en sus tratados después del año 2000, que pueden agruparse como sigue:

(i) Cláusulas de extinción o *sunset clauses* que se aplican a incentivos específicos, como es el caso de los tratados Irlanda-Etiopía¹⁰², Letonia-Vietnam¹⁰³, Estonia-Vietnam¹⁰⁴ y Argelia-España¹⁰⁵.

(ii) Cláusulas que se aplican a inversiones específicas, como el caso del tratado Portugal-Vietnam¹⁰⁶.

(iii) Cláusulas de extinción o *sunset clauses* que se aplican a los beneficios empresariales relacionados con incentivos específicos, como el caso del tratado Malasia-España¹⁰⁷.

(iv) Cláusulas de extinción o *sunset clauses* que se aplican a los incentivos fiscales en vigor en el momento de la firma del acuerdo, y que incluyen también una disposición antiabuso, como el caso del tratado entre Etiopía y Polonia¹⁰⁸.

(v) Disposiciones amplias que se aplican a los incentivos destinados a proteger el desarrollo económico, como el caso del tratado Grecia - Letonia¹⁰⁹ y Estonia - Grecia¹¹⁰.

(vi) Disposiciones que aplican la cláusula a todos los incentivos fiscales concedidos por una jurisdicción específica, como el caso de Austria-Pakistán¹¹¹.

Como se ha visto, en la mayoría de estos casos la disposición se aplica como una cláusula de extinción o *sunset clause* relacionada con incentivos específicos.

¹⁰² Art. 24(6) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía e Irlanda (2014).

¹⁰³ Art. 22(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Letonia y Vietnam (2017).

¹⁰⁴ Art. 22(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Estonia y Vietnam (2015).

¹⁰⁵ Art. 22(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Argelia y España (2002).

¹⁰⁶ Art. 22(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Portugal y Vietnam (2015).

¹⁰⁷ Arts. 22(3) y 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Malasia y España (2006).

¹⁰⁸ Art. 24(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía y Polonia (2015).

¹⁰⁹ Art. 24(2)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Grecia y Letonia (2002).

¹¹⁰ Art. 23(2)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Estonia y Grecia (2006).

¹¹¹ Art. 24(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Austria y Paquistán (2005).

Existen algunas excepciones que aplican la cláusula a los incentivos fiscales destinados a promover el desarrollo económico.

Algunos tratados tienen algunas peculiaridades, como el caso de Noruega que ha limitado la aplicación de la cláusula en el tratado fiscal con Tailandia¹¹² a los incentivos fiscales concedidos por el gobierno tailandés expresamente aprobados por el gobierno noruego durante un periodo limitado. Por lo tanto, la jurisdicción de residencia interviene en la definición de los incentivos fiscales concedidos por el país de origen a los que se aplicará la cláusula de exención fiscal.

El tratado entre España y Vietnam establece que España considera como impuesto presunto aquellos que hubieran sido pagados como impuesto vietnamita en relación con los beneficios empresariales obtenidos a través de un establecimiento permanente situado en Vietnam pero amparado por los incentivos fiscales para promover las inversiones con fines de desarrollo¹¹³.

La lista anterior (no exhaustiva) revela que los países desarrollados han seguido incluyendo en algunos de sus tratados cláusulas de *tax sparing* que, por regla general, deberían funcionar como cláusulas de extinción o *sunset clauses* y limitarse a tipos específicos de incentivos, como ha recomendado la OCDE¹¹⁴. Sin embargo, en algunos casos, las cláusulas negociadas se aplican a los incentivos para promover el desarrollo económico (como una disposición amplia), lo que no sigue las mejores prácticas señaladas en el Informe de 1998. Además, la mayoría de las cláusulas no limitan el tipo de actividades consideradas para aplicar la cláusula.

4.2. Cláusulas de *tax sparing* recíproca

Otros tratados establecen que las cláusulas de *tax sparing* son aplicables mutuamente para proteger los beneficios concedidos por ambos Estados contratantes, incluso si uno de ellos es un país desarrollado o un país de la OCDE. Esta práctica difiere de la valoración general de la OCDE, según la cual la concesión de estos beneficios de los tratados es un instrumento de ayuda internacional para los países en desarrollo, por lo que sólo los Estados desarrollados deberían aplicar el beneficio para proteger a los países no desarrollados¹¹⁵.

Entre los tratados negociados por los países desarrollados que incluyen beneficios recíprocos de exención de impuestos se encuentra el tratado entre

¹¹² Art. 23(3)(c)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre Noruega y Tailandia (2003).

¹¹³ Art. 23(2)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre España y Vietnam (2005). El beneficio se aplicará durante 10 años a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo, pero puede ser prorrogado por las partes.

¹¹⁴ OCDE, *ob. cit. supra* 3, p. R(14)-25.

¹¹⁵ See G.W. Kofler, *ob. cit. supra* 32, sección 3.3.2.

Bélgica y las Seychelles¹¹⁶. La condición establecida en este tratado para la aplicación de esta cláusula es que ambos Estados estén de acuerdo en aplicar la cláusula al beneficio específico y que el incentivo esté “diseñado para promover el desarrollo económico”. La misma cláusula figura también en el tratado entre Italia y Arabia Saudí¹¹⁷. Como se puede ver, estas amplias cláusulas generales se aplicarían a todas las prestaciones que promueven el desarrollo económico, aunque estén sujetas al acuerdo de los Estados contratantes.

En otros tratados celebrados entre países en desarrollo también es posible encontrar cláusulas recíprocas de *tax sparing*, agrupadas de la siguiente manera:

(i) Disposiciones amplias que se aplican a los incentivos destinados a promover el desarrollo económico, como es el caso de Kenia-Seychelles¹¹⁸, Omán-Vietnam¹¹⁹, Botsuana-Zimbabue¹²⁰, Mauricio-Uganda¹²¹, Uruguay-Vietnam¹²², India-Jordania¹²³, Panamá-Vietnam¹²⁴, Barbados-Seychelles¹²⁵, Marruecos-Singapur¹²⁶, Etiopía-Seychelles¹²⁷, Malasia-Turkmenistán¹²⁸, China

¹¹⁶ Art. 21(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Bélgica y las Seychelles (2006).

¹¹⁷ Art. 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Italia y Arabia Saudí (2007).

¹¹⁸ Art. 23(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Kenia y las Seychelles (2014).

¹¹⁹ Art. 23(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Omán y Vietnam (2008).

¹²⁰ Art. 22(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Botsuana y Zimbabue (2004).

¹²¹ Art. 24(2) y 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Mauricio y Uganda (2003).

¹²² Art. 24(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Uruguay y Vietnam (2013).

¹²³ Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre India y Jordania (1999).

¹²⁴ Art. 22(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Panamá y Vietnam (2016).

¹²⁵ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Barbados y las Seychelles (2007).

¹²⁶ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Marruecos y Singapur (2007).

¹²⁷ Art. 24(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía y las Seychelles (2012).

¹²⁸ Art. 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Malasia y Turkmenistán (2008)

(Rep. Popular)-Omán¹²⁹, China (Rep. Popular)-Túnez¹³⁰, China (Rep. Popular)-Marruecos¹³¹ y el tratado de India-Kuwait¹³².

(ii) Disposiciones amplias que ni siquiera limitan su aplicación a los incentivos destinados a promover el desarrollo económico (sino que se aplican a cualquier tipo de incentivo), como es el caso de los tratados Kuwait-Singapur¹³³, Kirguistán-Pakistán¹³⁴, Pakistán-Tayikistán¹³⁵, Kuwait-Uzbekistán¹³⁶ y Argelia-Rusia¹³⁷.

(iii) Amplias cláusulas de extinción que se aplican a los incentivos para promover el desarrollo económico, como es el caso de los tratados Jordania-Ucrania¹³⁸, Arabia Saudí-Singapur¹³⁹, China-Camboya¹⁴⁰, China (Rep. Popular)-Arabia Saudí¹⁴¹.

Es posible encontrar algunos casos especiales, como el tratado Corea-Singapur¹⁴², que incluye una disposición aplicable únicamente a los impuestos sobre los dividendos y los cánones -por lo tanto, las rentas pasivas- y con un tipo impositivo máximo. Otro caso es el tratado entre Fiyi y Singapur¹⁴³, que incluye una cláusula de extinción (o *sunset clause*) que, aunque se aplica a ambos Estados,

¹²⁹ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre China y Omán (2002).

¹³⁰ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre China y Túnez (2002).

¹³¹ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre China y Marruecos (2002).

¹³² Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre India y Kuwait (2006).

¹³³ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Kuwait y Singapur (2002).

¹³⁴ Art. 22(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Kirguistán y Pakistán (2005).

¹³⁵ Art. 22(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Pakistán y Tayikistán (2004).

¹³⁶ Art. 23(3) of the Kuwait - Uzbekistan Income and Capital Tax Treaty (2004).

¹³⁷ Art. 23(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Argelia y Rusia (2006).

¹³⁸ Art. 24(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Jordania y Ucrania (2005).

¹³⁹ Art. 23(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Arabia Saudí y Singapur (2010).

¹⁴⁰ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre China y Camboya (2016).

¹⁴¹ Art. 24(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre China y Arabia Saudí (2006).

¹⁴² Art. 21(2) y 21(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Corea y Singapur (2019).

¹⁴³ Art. 23(2) y 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Fiyi y Singapur (2005).

parece hacerlo de forma diferente para cada uno de ellos. En el caso de Singapur, el impuesto presunto se aplicará sobre cualquier exención o reducción concedida por Singapur acordada entre los Estados contratantes. Sin embargo, el impuesto presunto de Fiyi se aplicará sobre la exención o la reducción de impuestos resultante del funcionamiento de los incentivos especiales previstos en la legislación de Fiyi para la promoción del desarrollo económico de Fiyi que estuvieran en vigor en la fecha de la firma del Acuerdo.

También hay algunas cláusulas redactadas en términos ambiguos, que podrían dar lugar a problemas de interpretación. Tal es el caso del tratado entre Emiratos Árabes Unidos y Uzbekistán¹⁴⁴, que establece que “*cuando el importe de los impuestos exentos o reducidos en virtud de determinadas medidas especiales de estímulo previstas por la legislación interna de un Estado contratante se considere pagado en un Estado contratante, se convertirá en deducible del impuesto del otro Estado contratante*”. En este caso, la discusión podría centrarse en qué Estado o legislación debe considerar que el impuesto ha sido pagado para aplicar la disposición respectiva.

El hecho de que muchas de estas cláusulas o bien (i) no condicionen que el incentivo fiscal deba perseguir fines específicos, o bien (ii) establezcan que los incentivos sólo deben estar destinados a promover la inversión económica, se aleja de las recomendaciones establecidas en el Informe de la OCDE. El Informe trataría de limitar la aplicación de estas disposiciones a los supuestos específicos de incentivos fiscales ya vigentes en el momento de la negociación del tratado y que no dan margen de interpretación o aplicación por parte del país receptor. Muchas de las cláusulas enumeradas en esta sección tampoco prevén plazos de vigencia. Además, en uno de los casos enumerados anteriormente, la cláusula de *sunset clause* sólo era aplicable a las rentas pasivas y no activas, en contra de las mejores prácticas propuestas por la OCDE.

4.3. Cláusulas de *tax sparing* sobre los beneficios con los que se pagan los dividendos de una empresa

En algunos tratados firmados por países de la OCDE, como en el caso de Irlanda, se han incluido cláusulas de *tax sparing* sobre los beneficios con los que se pagan los dividendos de una empresa. Irlanda ha firmado tratados con Vietnam¹⁴⁵ y Tailandia¹⁴⁶ en los que se establece que la cláusula de *tax sparing* se aplica para calcular el crédito de impuestos sobre los dividendos. En dicho cálculo se tendrán en cuenta los incentivos fiscales concedidos con respecto a los

¹⁴⁴ Art. 24(5) del Tratado para evitar la doble imposición entre los Emiratos Árabes y Uzbekistán (2007).

¹⁴⁵ Art. 24(2) y 24(6) del Tratado para evitar la doble imposición entre Irlanda y Vietnam (2008).

¹⁴⁶ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Irlanda y Tailandia (2013).

beneficios con los que se pagan los dividendos de una empresa del otro país (que no sea Irlanda) si los incentivos tienen como objetivo promover el desarrollo económico en ese otro país. La cláusula se limitará a un periodo de 10 años, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Acuerdo. Se incluye una cláusula similar en el tratado entre la República Eslovaca y Vietnam¹⁴⁷, y en el tratado entre Singapur y Túnez¹⁴⁸.

4.4. Cláusulas unilaterales de exención de impuestos en los tratados firmados entre países en desarrollo

Como se ha mencionado anteriormente (*supra* 4.2), la OCDE ha afirmado que las cláusulas de *tax sparing* implican sacrificios fiscales de los países desarrollados en favor de los países en desarrollo. Hay dos puntos a tener en cuenta sobre esta afirmación. En primer lugar, la inclusión de la cláusula de *tax sparing* en los tratados no es más que una forma de distribuir las competencias fiscales entre los Estados contratantes. Corresponde estrictamente al Estado que ostenta la potestad tributaria sobre una determinada renta decidir cómo ejercer su potestad tributaria, incluyendo la decisión de ejercer o no dicha potestad, el diseño de su sistema tributario, así como de la base imponible y el tipo impositivo. Por lo tanto, más que concebir la cláusula de *tax sparing* como un sacrificio económico del país de residencia, la consideramos una herramienta que garantiza el respeto al diseño de las políticas fiscales por parte del Estado de acogida de la inversión.

En segundo lugar, no es cierto que estas cláusulas impliquen necesariamente “sacrificios” de los países desarrollados en favor de los menos desarrollados, por lo que su uso debe limitarse en función de las condiciones de los Estados menos privilegiados¹⁴⁹. Por un lado, en el siglo XXI ya no se puede hablar exclusivamente de países importadores y exportadores de capital, ya que muchos Estados pueden tener características de ambas categorías. Por otro lado, porque este tipo de cláusulas se incluyen en los tratados celebrados entre países en desarrollo, tanto de forma recíproca -como se ha indicado anteriormente- como de forma unilateral, como se ha visto en este apartado. Por lo tanto, la utilización de estas cláusulas forma parte del acuerdo comercial que los Estados contratantes han considerado más favorable y no es el resultado de una política de “ayuda” en favor de los Estados económicamente desfavorecidos.

Por lo tanto, es posible encontrar tratados entre países en desarrollo que incluyen cláusulas por las que uno de los Estados contratantes concede una exención fiscal sobre los beneficios exentos o sobre los beneficios gravados a

¹⁴⁷ Art. 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre la República Eslovaca y Vietnam (2008). La aplicación del beneficio está limitada a 10 años después de que el acuerdo entre en vigencia.

¹⁴⁸ Art. 23(2) del Tratado para evitar la doble imposición entre Singapur y Túnez (2018).

¹⁴⁹ OCDE, *ob. cit. supra* 3, p. R(14)-16.

tipos más bajos para promover el desarrollo económico en dicha jurisdicción, como por ejemplo:

(i) Cláusulas que enumeran los incentivos fiscales a los que se aplica la cláusula pero que indican que también se aplicará a otros incentivos fiscales para promover el desarrollo económico, como es el caso de los tratados Argentina-Rusia¹⁵⁰ y Turquía-Vietnam¹⁵¹. El tratado entre Fiyi y Emiratos Árabes Unidos¹⁵² tiene una variación de esta cláusula, que se aplica a los incentivos fiscales vigentes en el momento de la firma del acuerdo, pero indicando que también se aplicará a otros incentivos fiscales para promover el desarrollo económico.

(ii) Cláusulas de extinción (o *sunset clauses*), como el tratado entre Hong Kong y Vietnam¹⁵³ (que se aplica a los incentivos para promover el desarrollo económico) y el tratado entre Jordania y la República de Corea¹⁵⁴ (que se aplica a las medidas especiales de incentivo a la inversión).

El tratado entre Tailandia y Turquía¹⁵⁵ presenta algunas peculiaridades al aplicar la cláusula a los incentivos fiscales concedidos a las rentas pasivas, enumerando los incentivos fiscales a los que se aplica la cláusula, pero indicando que también se aplicará a otros incentivos fiscales para promover el desarrollo económico.

El tratado entre Bután y la India¹⁵⁶ también incluye una cláusula de *tax sparing* sobre los ingresos imposables en Bután pero sujetos a los incentivos fiscales concedidos en los sectores de la educación y la sanidad en virtud de las leyes enumeradas. El beneficio no se aplica a los ingresos derivados de dividendos, intereses, ganancias de capital o de actividades no relacionadas directamente con el funcionamiento de un instituto educativo o profesional o de un centro de servicios de salud u hospital, o resultantes de acuerdos destinados a beneficiarse de la cláusula. El beneficio está limitado a 7 años después de la firma del acuerdo.

¹⁵⁰ Protocolo 5 del Tratado para evitar la doble imposición entre Argentina y Rusia (2001).

¹⁵¹ Arts. 23(3) y 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Turquía y Vietnam (2014).

¹⁵² Art. 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Fiyi y los Emiratos Árabes Unidos (2012).

¹⁵³ Art. 22(1)(b) del Tratado para evitar la doble imposición entre Hong Kong y Vietnam (2008).

¹⁵⁴ Art. 23(3)(a) del Tratado para evitar la doble imposición entre Jordania y Corea (2004).

¹⁵⁵ Art. 23(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Tailandia y Turquía (2002)

¹⁵⁶ Art. 22(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Bután e India (2013).

4.5. Política de tratados fiscales de los países BRICS sobre las cláusulas de *tax sparing*

No es posible establecer una política de tratados clara y coherente de los países BRICS sobre las cláusulas de *tax sparing*. A partir de la información incluida en la sección anterior, se puede observar que unos pocos convenios fiscales rusos firmados después del año 2000 incluyen disposiciones de *tax sparing*. Un mayor número de tratados chinos incorporan este tipo de disposiciones.

Los tratados brasileños firmados después de 2002 no incluyen cláusulas de *tax sparing* ni de *matching credit*. Sin embargo, esto no implica necesariamente un cambio en la posición brasileña con respecto a dichas cláusulas (según las Posiciones al Modelo de la OCDE, Brasil favorece la negociación de este tipo de cláusulas). Sólo puede implicar que Brasil no ha negociado ningún tratado fiscal relevante con un socio comercial habitual de Brasil o un país desarrollado que pueda desencadenar la necesidad de negociar estas disposiciones¹⁵⁷.

India ha incluido disposiciones de *tax sparing* en varios de sus tratados negociados después de 2000. Sudáfrica no ha firmado ningún tratado que incluya disposiciones de *tax sparing* en el siglo XXI¹⁵⁸, lo que es coherente con la política sudafricana que tradicionalmente no ha solicitado este tipo de disposiciones al negociar sus convenios.

Como indican algunos comentaristas¹⁵⁹, estas cifras podrían implicar que los países BRICS están cambiando sus posiciones con respecto a la negociación de cláusulas de *tax sparing* a medida que se convierten en economías desarrolladas. Sin embargo, también es posible concluir que no hay pruebas concretas sobre la posición de estos países con respecto a la negociación de estas cláusulas, ni con las economías desarrolladas ni con los países en desarrollo en los que el país BRICS actúa como jurisdicción de capital de importación. De hecho, un análisis rápido sobre el número de tratados firmados por estas economías con países desarrollados a partir del año 2000 muestra que Brasil ha firmado sólo dos acuerdos con un país desarrollado¹⁶⁰ y Rusia ha firmado siete tratados con dichas

¹⁵⁷ Ver J. Costa, L.E. Schoueri, P. Bonilha (cords.), *Direito Tributário Atual*, v. 22, Dialética, IBDT, São Paulo, p. 277.

¹⁵⁸ K. Brooks, "Chapter 16: International Tax Policy: The Counter-Story Presented by the BRICS" en *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, Books IBFD, sección 16.3. Y. Brauner & P. Pistone eds., IBFD, 2015.

¹⁵⁹ K. Brooks, *ob. cit. supra* 158, sección 16.3.

¹⁶⁰ Tratado para evitar la doble imposición entre Brasil y Portugal (2000) y el Tratado para evitar la doble imposición entre Brasil y Suiza (2018).

jurisdicciones, cinco de ellos en el año 2000, uno en 2015 y otro en 2017¹⁶¹. Del número de tratados firmados no es posible establecer una perspectiva clara en cuanto a la posición de Brasil y Rusia, ya que el número de tratados no es relevante para establecer una política regular del país con respecto a estas cláusulas.

China es un caso interesante, ya que mientras que en la primera década de 2000 impidió incluir estas cláusulas en sus tratados, las empresas chinas que realizaban inversiones en el extranjero se quejaron de sufrir desventajas competitivas, así como distorsiones en la repatriación de beneficios debido a la falta de disposiciones que garanticen que estas entidades se beneficien efectivamente de los incentivos fiscales nacionales. Esto hizo que China cambiara su posición y considerara las cláusulas de *tax sparing* como parte de su política de tratados, pero desde la perspectiva de una economía desarrollada o de capital de exportación en lugar de una economía de capital de importación¹⁶².

4.6. Cláusulas de *matching credit*

Aunque la cláusula de *matching credit* es un tipo de cláusula de *tax sparing*, existen algunas diferencias entre una cláusula de *tax sparing stricto sensu* y una cláusula de *matching credit*. La cláusula de *matching credit* establece en el texto del convenio un tipo impositivo fijo que se considera aplicable por el país de acogida para gravar las rentas enumeradas en este convenio. En consecuencia, su aplicación no depende de las políticas fiscales nacionales efectivamente adoptadas por el país de acogida ni de la existencia de incentivos fiscales. El país de residencia sólo debe aplicar un crédito por el importe total previamente acordado en el tratado, sin tener que analizar el sistema fiscal del país de acogida. Por consiguiente, dado que la interpretación de las cláusulas de *matching credit* se realiza sin recurrir a la legislación nacional, son más sencillas de aplicar que las cláusulas de *tax sparing stricto sensu*.

La redacción de las cláusulas de *matching credit* puede variar sustancialmente. El convenio fiscal entre Luxemburgo-Malasia¹⁶³ incluye una norma estándar que establece que cuando un residente de un Estado contratante obtenga beneficios en el otro Estado contratante, el primer Estado concederá una

¹⁶¹ Tratado para evitar la doble imposición entre Australia y Rusia (2000), Tratado para evitar la doble imposición entre Austria y Rusia (2000), Tratado para evitar la doble imposición entre Bélgica y Rusia (2015), del Tratado para evitar la doble imposición entre Grecia y Rusia (2000), Tratado para evitar la doble imposición entre Japón y Rusia (2017), Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Rusia (2000), Tratado para evitar la doble imposición entre Portugal y Rusia (2000). Para crear esta estadística, hemos considerado tratados firmados o renegociados después de 2000 por Brasil y Rusia con países desarrollados que son miembros de la OCDE.

¹⁶² N. Li, *ob. cit. supra* 9, p. 555.

¹⁶³ Art. 25(2)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Luxemburgo y Malasia (2002).

deducción del impuesto sobre esas rentas igual al impuesto presunto pagado sobre ellas en los porcentajes establecidos en el convenio. Otros casos son el tratado España-Turquía¹⁶⁴, Finlandia-Turquía¹⁶⁵, Botsuana-Luxemburgo¹⁶⁶, Italia-Mongolia¹⁶⁷, Suiza-Turquía¹⁶⁸, Alemania-Malta¹⁶⁹.

En algunos casos, es posible encontrar una cláusula de *matching credit* vinculada a la concesión de incentivos fiscales para promover la inversión extranjera con fines de desarrollo. Es el caso del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Vietnam¹⁷⁰. En este caso, el tratado establece que el importe del impuesto que se considera pagado en Vietnam será del 5% y del 15% del importe bruto de los dividendos (artículo 10, apartado 2, letras a) y b), respectivamente), del 10% del importe bruto de los intereses (artículo 11, apartado 2) y del 10% del importe bruto de los cánones (artículo 12, apartado 2). Sin embargo, la disposición indica que la cláusula se aplicaría en el caso de una exención o una reducción del impuesto concedida “*destinada a proporcionar incentivos fiscales para promover la inversión extranjera con fines de desarrollo*”. Por lo tanto, parece que la cláusula de *matching credit* no se aplicará directamente a partir de la mera interpretación del tratado, sino que requerirá el análisis de las disposiciones nacionales sobre incentivos fiscales, como una cláusula de *tax sparing* ordinaria (*stricto sensu*). Esto reducirá la eficacia de este tipo de cláusulas de *tax sparing* que pretenden aplicarse sin recurrir al contenido real, al análisis y a la interpretación del derecho interno de uno de los Estados contratantes.

Otro caso como el anterior es el tratado entre Luxemburgo y Trinidad y Tobago¹⁷¹. Este tratado establece que, si los dividendos están exentos o gravados en Trinidad y Tobago a un tipo inferior al 10% con el fin de fomentar la inversión en actividades agrícolas, industriales, turísticas y de cualquier otro tipo, se

¹⁶⁴ Art. 22(1)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre España y Turquía (2002).

¹⁶⁵ Art. 22(2)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre Finlandia y Turquía (2009).

¹⁶⁶ Art. 24(2)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre Botsuana y Luxemburgo (2018).

¹⁶⁷ Art. 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Italia y Mongolia (2003).

¹⁶⁸ Art. 22(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Suiza y Turquía (2010).

¹⁶⁹ Art. 23(1)(c) del Tratado para evitar la doble imposición entre Alemania y Malta (2001).

¹⁷⁰ Arts. 22(3)(a) y (b) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Vietnam (2013).

¹⁷¹ Art. 25(2)(d) del Tratado para evitar la doble imposición entre Luxemburgo y Trinidad y Tobago (2001).

considerará que dicho impuesto se ha pagado al tipo del 10% del importe bruto de dichos dividendos.

Estos casos son un tipo confuso de *matching credit*. Como se ha indicado al principio de este apartado, por regla general, los *matching credit* implican que el Estado de residencia permite la deducción de una cantidad de impuestos que pueden ser o no ficticios sobre determinadas rentas, a un tipo establecido en el convenio. Por lo tanto, la aplicación de la cláusula no está sujeta a la revisión de la legislación interna ni a la existencia o no de incentivos fiscales nacionales. La procedencia del beneficio depende exclusivamente del tratado y puede o no materializarse en una reducción del impuesto total a pagar en función de la política interna del Estado de origen y no está sujeta a revisión por parte del Estado de residencia. Sin embargo, el hecho de que los dos tratados mencionados indiquen que la existencia de la deuda tributaria presunta en origen está relacionada con la existencia de incentivos fiscales para la aplicación de la correspondiente reducción, sitúa la norma en un espacio entre una *tax sparing stricto sensu* y una cláusula de *matching credit*. En estos casos, pues, parece que la aplicación de las reglas de *matching credit* requiere la comprobación previa de la existencia de incentivos fiscales nacionales.

5. Abuso de las cláusulas de *Tax Sparing*

La aplicación de las cláusulas de *tax sparing* junto con las normas de incentivos fiscales nacionales da lugar a una doble no imposición o a un diferimiento de impuestos (posiblemente parcial) de los ingresos correspondientes. Esta doble no imposición o diferimiento de tributos debe considerarse intencionada, ya que forma parte de las condiciones claras de negociación de la cláusula de *tax sparing*. Por lo tanto, la utilización de esta cláusula no es en sí misma abusiva, aunque conduzca a la reducción o exclusión de la tributación de una determinada renta.

Sin embargo, pueden producirse abusos en la aplicación de las cláusulas de *tax sparing*. Como indicó la OCDE¹⁷², el abuso de estas cláusulas puede producirse a través de uno de los siguientes escenarios. En primer lugar, acuerdos comerciales indebidos entre empresas asociadas, resueltos mediante la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. En segundo lugar, el uso de empresas conducto, mediante el establecimiento de una empresa en un Estado con un tratado que incluya una cláusula de *tax sparing* que se encargará de realizar la inversión en el país de origen. Tercero, los esquemas de enrutamiento, instituciones financieras que establecen filiales en ciertos países en desarrollo para la ejecución de sus funciones. En cuarto lugar, el aumento artificial por parte del Estado de origen de los tipos impositivos para que el Estado de residencia se vea obligado a conceder un crédito fiscal más elevado derivado de dichos tipos artificiales. Si

¹⁷² OCDE, *ob. cit. supra* 2, p. R(14)-23 y R(14)-24.

bien es evidente que se puede abusar de las cláusulas de *tax sparing* en cualquiera de los regímenes anteriores, la cuestión sería si esto debería ser suficiente para poner fin o limitar su uso o si, por el contrario, los tratados deberían incorporar cláusulas específicas antiabuso para evitar su uso indebido o si se podrían usar cláusulas generales antiabuso para los mismos fines, que ha sido uno de los propósitos de las Acciones del proyecto BEPS.

En el análisis es necesario distinguir entre el abuso de la norma nacional que establece el incentivo fiscal y el abuso de la cláusula de *tax sparing* incluida en un tratado fiscal. La lucha contra el abuso de las normas nacionales de incentivos fiscales ha sido uno de los objetivos del Proyecto BEPS, que se aborda en diferentes acciones, como la Acción 3 de BEPS¹⁷³, que establece un tipo efectivo mínimo, la Acción 4 de BEPS¹⁷⁴, que prevé métodos para frenar la deducción excesiva de intereses, la Acción 5¹⁷⁵, que aborda los regímenes fiscales perjudiciales, incluidos los incentivos concedidos a los activos intangibles, la Acción 6¹⁷⁶, sobre el abuso de los convenios, y las Acciones 8-10¹⁷⁷ y 13¹⁷⁸, que previenen el abuso de las operaciones con partes vinculadas.

Aunque tanto las normas de los incentivos fiscales nacionales como las cláusulas de *tax sparing* pueden conducir a la obtención de un beneficio indebido de un incentivo fiscal, el abuso puede tener lugar a diferentes niveles (de la disposición nacional o del tratado, o de ambos), lo que implica que las medidas para hacer frente a dicho abuso pueden diferir en función del nivel de la disposición abusada. Impedir el abuso de los incentivos fiscales nacionales puede impedir también el abuso de las disposiciones de *tax sparing*, ya que estas últimas están directamente relacionadas con las primeras: las cláusulas de *tax sparing* son medios para permitir la aplicación de los incentivos fiscales nacionales. Sin embargo, dada la naturaleza de este documento, esta sección sólo abordará las medidas para evitar el abuso de las cláusulas de *tax sparing* y excluirá cualquier

¹⁷³ OCDE, Designing effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 Final Report (OCDE 2015).

¹⁷⁴ OCDE, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report (OCDE 2015).

¹⁷⁵ OCDE, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance, Action 5 Final Report (OCDE 2015).

¹⁷⁶ OCDE, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report (OCDE 2015).

¹⁷⁷ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Final Reports (OCDE 2015).

¹⁷⁸ *Ídem.*

análisis sobre las recomendaciones para abordar el abuso de las disposiciones nacionales¹⁷⁹.

Algunos tratados incorporan cláusulas antiabuso que limitan la aplicación de las cláusulas de *tax sparing* en los casos que puedan conducir a la evasión fiscal, siguiendo así las recomendaciones de la OCDE¹⁸⁰. Es el caso de los tratados entre Nueva Zelanda y Vietnam¹⁸¹ y entre Nueva Zelanda y Singapur¹⁸². Los acuerdos establecen que la cláusula no es aplicable con respecto a las actividades financieras¹⁸³ y también si el gobierno de Nueva Zelanda considera (tras consultar con el otro Estado contratante) que la aplicación de la cláusula es inapropiada debido a una de estas razones (i) si alguna persona ha celebrado acuerdos previos con el fin de aprovechar la cláusula de *tax sparing* en beneficio de esa persona o de cualquier otra, (ii) si el beneficio puede recaer en una persona que no sea residente de ninguno de los dos Estados, o (iii) si es necesario para evitar el fraude o la evasión fiscal, o cualquier otra circunstancia que la autoridad considere necesaria.

Otro caso es el tratado entre Bután y la India¹⁸⁴, que indica que la cláusula de *tax sparing* no se aplica con respecto a los ingresos “*derivados de cualquier acuerdo, celebrado por un residente indio, cubierto por las disposiciones del artículo 27 (Limitación de beneficios) del Acuerdo*”.

El tratado entre Etiopía y Polonia¹⁸⁵ también establece que la cláusula de *tax sparing* sólo se aplicará en caso de que el residente polaco (i) realice actividades comerciales o empresariales en Etiopía, (ii) emplee al menos a 5 trabajadores en Etiopía, (iii) cumpla los requisitos mínimos establecidos en la declaratoria de inversión de Etiopía para un inversor extranjero para ser registrado como inversor y disfrutar de los incentivos fiscales, y (iv) las autoridades competentes estén de acuerdo en que la actividad es de buena fe y no se está llevando a cabo principalmente para beneficiarse de la disposición de *tax sparing*.

¹⁷⁹ Diferentes documentos pueden ser revisados sobre el análisis del abuso de las normas domésticas de incentivos fiscales, tales como el referido en supra 4 preparado conjuntamente por la ONU y el CIAT.

¹⁸⁰ OCDEs, *ob. cit. supra* 3, p. R(14)-28.

¹⁸¹ Art. 23(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Vietnam (2013).

¹⁸² Art. 21(5) del Tratado para evitar la doble imposición entre Nueva Zelanda y Singapur (2009).

¹⁸³ Esto sigue una de las mejores prácticas indicadas en el reporte de la OCDE (OCDE, supra 3, p. R(14)-29).

¹⁸⁴ Art. 22(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Bután y la India (2013).

¹⁸⁵ Art. 24(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Etiopía y Polonia (2015).

Estas cláusulas también pueden establecer un límite a los tipos nacionales aplicados para calcular el crédito contra el impuesto pagadero al Estado de residencia, con el fin de evitar la manipulación artificial del crédito por parte del Estado de origen. Es el caso del tratado entre Corea y Singapur¹⁸⁶, que indica que el importe del impuesto a acreditar no debe superar un porcentaje específico del importe de los dividendos y cánones. También es el caso del tratado entre Italia y Qatar¹⁸⁷ que establece que el impuesto se considerará pagado en una cantidad que no exceda del 35% de los beneficios empresariales a los que se refiere el artículo 7 del convenio¹⁸⁸. De esta forma se evita el abuso de estas cláusulas por parte del Estado de acogida, aumentando artificialmente el tipo impositivo aplicable a los ingresos a los que se aplican los incentivos fiscales. La limitación del uso de las cláusulas de *tax sparing* a algunos tipos de inversiones también podría reducir el abuso de estas cláusulas por parte de los gobiernos.

También es posible evitar el uso indebido de las cláusulas de exención fiscal aplicando diferentes medidas, como se propone en el proyecto BEPS. Tanto las cláusulas generales antielusivas (GAAR) nacionales (cuya aplicación se ha aceptado en los comentarios al artículo 29 del Modelo de la OCDE¹⁸⁹) como las normas antiabuso de los tratados son herramientas adecuadas para combatir el abuso de los tratados. Ya sea mediante la aplicación del artículo 29 del Modelo de la OCDE¹⁹⁰ (incluido la cláusula general antielusiva representada en la PPT (*principal purpose test*) o la disposición de la LOB (*limitation on benefits*), el artículo 7 de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el

¹⁸⁶ Art. 21(2) y 21(4) del Tratado para evitar la doble imposición entre Corea y Singapur (2019).

¹⁸⁷ Art. 23(3) del Tratado para evitar la doble imposición entre Italia y Qatar (2002).

¹⁸⁸ Esta cláusula sigue las mejores prácticas incluidas en el reporte de la OCDE, limitando la tarifa máxima doméstica que puede ser aplicada para los créditos de *tax sparing* (OCDE, supra 3, p. R-14(29)).

¹⁸⁹ Modelo OCDE (2017): comentario al artículo 29, par. 169, así como estimulado por la OCDE en Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 Final Report, p. 121 (OCDE 2015), en 110. Ver también L. Gerzova & M. Olejnicka, Chapter 4: Reduced Tax Rates at a Crossroads: Before and After the OECD BEPS Project in Tax Incentives in the BEPS Era (M. Cotrut et al. eds., IBFD 2018), Books IBFD, sección 4.3.1.

¹⁹⁰ OCDE, *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*, Action 6 Final Report (OCDE 2015) en Para. 26, establece que la disposición antiabuso puede ser usada para atacar el uso abusivo de las cláusulas de *tax sparing*.

Traslado de Beneficios (MLI, por sus siglas y uso común en inglés)¹⁹¹ o cualquier otra cláusula general antiabuso¹⁹².

Estas disposiciones evitarían el abuso de los tratados resultante de al menos dos de los cuatro casos identificados por la OCDE, es decir, el uso de empresas interpuestas y el enrutamiento. En estos dos casos, las empresas multinacionales establecerían esquemas que les permitirían beneficiarse indebidamente de los tratados, lo que constituiría esencialmente situaciones de treaty-shopping, cubiertas expresamente por las disposiciones legales mencionadas en el párrafo anterior. La aplicación de estas normas antiabuso será efectiva con un sistema eficaz de intercambio de información para verificar el uso efectivo y racional del incentivo fiscal concedido. Los remedios a los otros dos casos (acuerdos comerciales indebidos entre empresas asociadas y aumento artificial de los tipos impositivos por parte del Estado de acogida) son posibles mediante la aplicación de normas sobre precios de transferencia, como se propone en las acciones 8 a 10 y 13 del Plan BEPS, o la modificación de las condiciones de negociación de los tratados, estableciendo topes para la aplicación de las cláusulas de *tax sparing*.

Las cláusulas antiabuso permiten a los Estados alcanzar el objetivo que persiguen al conceder incentivos fiscales, evitando la erosión de sus ingresos fiscales por el uso indebido de tales beneficios. El uso de dichas cláusulas debe basarse en la búsqueda de la sustancia y el carácter genuino de la estructura económica empleada por el contribuyente, impidiendo usos inadecuados del correspondiente beneficio fiscal. Las cláusulas GAAR pueden incluirse en la legislación nacional del Estado de residencia o del Estado de acogida o incluirse en un tratado. En cualquier caso, un uso adecuado de las normas antiabuso debería permitir la eficacia del incentivo fiscal en todo su alcance¹⁹³.

¹⁹¹ Convención Multilateral Para Aplicar Las Medidas Relacionadas Con Los Tratados Fiscales Para Prevenir La Erosión De Las Bases Imponibles Y El Traslado De Beneficios (MLI) (2017).

¹⁹² Esta visión es cónsona con el Para. 175 del Modelo de la OCDE: comentarios al artículo 29 (2017).

¹⁹³ Es conveniente subrayar que *“Otra cuestión es si una GAAR puede aplicarse eficazmente para contrarrestar el resultado de la explotación (abusiva) por parte de los contribuyentes de los regímenes de tipo impositivo reducido en situaciones transfronterizas. En otras palabras, no se sabe hasta qué punto sería eficaz una GAAR proporcionada por el Estado de origen del contribuyente para hacer frente a una estructura empresarial que está utilizando un régimen de tipo impositivo reducido proporcionado por un Estado de acogida, si dicha estructura suscita dudas sobre su carácter genuino o demuestra una falta de sustancia insuficiente. En tales situaciones, la posible aplicación de las GAAR dependería en realidad de las disposiciones específicas de las GAAR aplicables en el Estado de origen. En algunos países, la definición de lo que constituye una operación abusiva que podría ser objeto*

La aplicación en curso por parte de la OCDE de una serie de medidas para contrarrestar el abuso de los tratados a través de la aplicación del Proyecto BEPS puede llevar a una revisión de las razones para desalentar el uso de las cláusulas de *tax sparing* en el mundo anterior a BEPS, tal como se refleja en el Informe de la OCDE de 1998. Teniendo en cuenta que una de las principales preocupaciones manifestadas por la OCDE es que las cláusulas de *tax sparing* conducen a la evasión de impuestos, las diferentes medidas antiabuso aplicadas a través del Proyecto BEPS, incluyendo la Acción 6 de BEPS, el MLI, la mejora de las directrices sobre precios de transferencia y las normas de transparencia e intercambio de información crean una red legal que limita el abuso de los tratados y proporciona a las administraciones fiscales herramientas legales eficientes para combatir dicho abuso, así como los regímenes fiscales perjudiciales.

Por lo tanto, la realidad que la OCDE analizó para emitir su informe en 1998 podría no ser la misma que la existente más de 20 años después. Estas medidas pueden ser suficientes para prevenir y combatir el abuso de los tratados y deberían llevar a revisar las bases del informe de la OCDE de 1998, teniendo en cuenta los resultados de la aplicación del Proyecto BEPS¹⁹⁴. Por lo tanto, este conjunto de recomendaciones y normas, destinadas a reforzar las administraciones fiscales para luchar contra el abuso fiscal, debería permitir la incorporación de cláusulas de *tax sparing* dentro de la red de tratados y utilizarlas de acuerdo con la finalidad que persiguen los Estados contratantes. Esta afirmación es válida tanto para los países desarrollados como para los países en vías de desarrollo, que pueden

de las GAAR puede incluir el uso indebido o el abuso de las disposiciones de los convenios fiscales, y lo que constituye el beneficio fiscal resultante de una estructura fiscal puede incluir la reducción, la elusión o el aplazamiento del impuesto que se habría tenido que pagar si el contribuyente no se hubiera beneficiado de un determinado convenio fiscal. Sin embargo, se espera que la GAAR proporcionada por el Estado de origen no afecte a la soberanía fiscal del Estado de origen, es decir, al derecho a gravar o no la renta obtenida por una empresa dentro de sus fronteras. Por lo tanto, se espera que la GAAR proporcionada por el estado de origen tenga un efecto sólo en los beneficios de las disposiciones del tratado fiscal, si el tratado fiscal es explotado abusivamente por el contribuyente y no puede o debe afectar al régimen proporcionado por el estado anfitrión". L. Gerzova y M. Olejnicka, ob. cit. supra 188, sección 4.3.1.1.

¹⁹⁴ “Estos cambios sugeridos reflejan el acuerdo global de que el Modelo de la OCDE (2014), así como los tratados fiscales existentes, deben incluir un nivel mínimo de protección contra el abuso de los tratados fiscales. El aumento de esta vigilancia, control y transparencia globales tiene un impacto positivo indirecto en la protección de los incentivos fiscales nacionales, ya que se espera que las cláusulas de crédito de ahorro fiscal creadas para asegurar los efectos de estos beneficios en un escenario transfronterizo sean menos vulnerables a los abusos y, en consecuencia, pueden ser más atractivas y menos difíciles de defender durante las negociaciones de los tratados fiscales”. V. Arruda Ferreira y A. Perdelwitz, ob. cit. supra 4, sección 6.3.4.

beneficiarse de la utilización de dichas cláusulas, como se ha indicado en el apartado anterior.

Otra perspectiva de este mismo fenómeno se daría en el caso de que la CFC u otras normas internas de tipo similar anulen las cláusulas de *tax sparing*, como se ve en el siguiente apartado.

6. Normas sobre las CFC y otras normas de imposición mínima y cláusulas de *Tax Sparing*

La OCDE ha señalado la necesidad de reforzar la aplicación de las normas sobre las CFC como medio para evitar los efectos de la BEPS¹⁹⁵. Esto evitaría los casos de doble no imposición derivados del abuso de las disposiciones nacionales y de los tratados. Sin embargo, las recomendaciones de la OCDE no dejan claro cómo deberían interactuar las normas sobre las CFC con los incentivos fiscales nacionales, permitiendo la coexistencia de ambos conjuntos de normas como parte de un sistema integrado. Esta interacción también afectaría a la interpretación y aplicación de las cláusulas de *tax sparing*, como medio de materializar los incentivos fiscales nacionales en el derecho fiscal internacional.

Las normas CFC atraen al Estado de residencia de la empresa matriz de las empresas multinacionales los resultados económicos de las filiales. En muchos casos, la redacción de estas cláusulas es propia de las disposiciones antiabuso, para evitar (i) el aplazamiento de los impuestos derivados del retraso en la remisión de los resultados de las filiales a la empresa matriz y (ii) la localización de los activos intangibles y los ingresos en jurisdicciones de baja imposición. Partiendo de esta base, las normas sobre las CFC suelen ser cláusulas antiabuso destinadas a atribuir a las estructuras empresariales su verdadera sustancia económica, levantando el velo de las entidades jurídicas que carecen de sustancia o atribuyendo a las sedes centrales la parte que les corresponde sobre los resultados de sus filiales en un plazo razonable¹⁹⁶. A pesar de este carácter, estas normas se aplican normalmente con la mera comprobación de los supuestos previstos en la norma correspondiente, sin evaluar el carácter abusivo de la estructura utilizada caso por caso.

Normalmente las normas CFC se aplican a transacciones específicas entre entidades asociadas, a menudo relacionadas con la generación de ingresos pasivos cuando alguna de las partes está situada en un paraíso fiscal¹⁹⁷. Sin embargo, estas condiciones no son necesariamente un requisito para aplicar las normas CFC. En

¹⁹⁵ OCDE, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 Final Report (OCDE 2015).

¹⁹⁶ A. Rust, *CFC legislation and EU Law*, 36 *Intertax* 11, 2008, p. 492.

¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 500.

el caso de Brasil¹⁹⁸, por ejemplo, las normas CFC son aplicables a todos los resultados obtenidos por las empresas vinculadas de la entidad brasileña, independientemente de la ubicación de la empresa o de la naturaleza de los ingresos. En este último caso, la justificación antielusiva de la disposición no parece tan clara, ya que se aplicará a todos los casos, independientemente de la existencia de condiciones para presumir que existe un desplazamiento indebido de beneficios a otras jurisdicciones.

La OCDE ha indicado que las cláusulas de *tax sparing* incluidas en los tratados podrían impedir la aplicación de las normas CFC. A la inversa, esto implicaría que las normas CFC pueden suponer un caso de anulación de la cláusula de *tax sparing* por parte del tratado. La sugerencia de la OCDE es incluir normas específicas en los tratados que indiquen expresamente que las normas CFC tendrán una aplicación preferente sobre las cláusulas de *tax sparing*¹⁹⁹.

A pesar de esta recomendación, la OCDE subraya que en muchos casos las normas CFC no entrarían en colisión con las de *tax sparing* porque se aplicarían a tipos de ingresos diferentes. Las normas sobre las CFC suelen dirigirse a las rentas pasivas, a las obtenidas por sociedades interpuestas, a las procedentes de fuentes muy móviles o a las obtenidas en jurisdicciones de baja imposición²⁰⁰. De acuerdo con las recomendaciones de la OCDE, las normas CFC no entrarían en colisión con las cláusulas de *tax sparing*, ya que estas últimas no se aplican normalmente a las rentas pasivas. Sin embargo, esta afirmación no es necesariamente coherente con la práctica de los tratados, ya que (i) muchas de las disposiciones más recientes no limitan su aplicación a determinados tipos de rentas; (ii) algunas de estas cláusulas se aplican expresamente a las rentas pasivas; y (iii) las cláusulas de *matching credit* están pensadas principalmente para aplicarse en caso de rentas pasivas (véase la sección 4 anterior).

Por lo tanto, es posible que surja un conflicto entre la norma nacional y la disposición del tratado²⁰¹. Las normas de la CFC y otras normas de imposición

¹⁹⁸ F. Tonanni y A. Miyake, "Brazil - Corporate Taxation", *Country Tax Guides*, sec. 7.4., IBFD.

¹⁹⁹ OCDE, *ob. cit. supra* 3, p. R(14)-32.

²⁰⁰ W. B. Barker, *An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparing, and Development: It Is All about Source*. U. Pa. J. Int'l L. 29, 2007, p. 356.

²⁰¹ Este documento no hace referencia al conflicto que puede surgir entre las normas CFC y los artículos 7 y 10 del Modelo de la OCDE. Este dilema, en principio, quedaría resuelto tras la modificación de los comentarios del Modelo de la OCDE de 2008 y la incorporación de la cláusula de salvaguarda (*saving clause*) en el artículo 1 del Modelo de la OCDE y en el artículo 11 del MLI. En cualquier caso, sigue existiendo el dilema de si las normas de la CFC que no sirven a los fines antielusivos están de acuerdo con las disposiciones del tratado, como es el caso de las normas brasileñas de la CFC. Sin embargo, este punto debe ser discutido en un trabajo separado, ya que se aleja del tema planteado en este documento.

mínima, como la regla de inclusión mínima de la propuesta GloBE, establecen una tributación mínima. Esto implica que, en caso de que el país de la fuente no imponga un gravamen mínimo sobre un determinado tipo de renta, el país de residencia puede gravar el saldo a un tipo mínimo considerado “justo” o “razonable” y/o coherente con el tipo impositivo del país de residencia. El efecto práctico de las normas CFC es que el incentivo fiscal aplicado por el país de acogida dejaría de suponer un ahorro fiscal para la empresa multinacional y aumentaría la recaudación de impuestos por parte del país de residencia que aplica la norma CFC. En cuanto a la disposición del tratado, en la medida en que las normas sobre las CFC permiten acreditar los impuestos pagados en el extranjero, pero no el impuesto ahorrado, la cláusula de *tax sparing* no producirá ningún efecto en la práctica, ya que el país de residencia gravará todos los ingresos, sin acreditar la reducción fiscal asociada al incentivo fiscal y a la cláusula de *tax sparing*.

El mismo efecto produciría la aplicación de la norma de inclusión de la renta prevista en la propuesta de GloBE. Esta disposición garantiza que todos los ingresos de las empresas multinacionales estén sujetos a un tipo impositivo mínimo, con el fin de evitar el traslado de beneficios y establece una base para la competencia fiscal (abordando las prácticas de “carrera hacia abajo” o *race to the bottom*). El programa de trabajo²⁰² establece que las jurisdicciones serán libres de fijar su sistema y tipo impositivo de la renta, pero otras jurisdicciones tendrán derecho a aplicar impuestos adicionales si la tributación es inferior a un determinado tipo, lo que disolverá los efectos reales de los incentivos fiscales concedidos por debajo de ese tipo. El impacto real de la norma de inclusión de ingresos en las cláusulas de *tax sparing* es mayor considerando que la determinación de las rentas se hará por jurisdicción o no de forma global, impidiendo mezclar rentas de alta y baja tributación, lo que puede implicar que las rentas sujetas a un tipo impositivo más bajo debido a los incentivos fiscales o a cualquier tipo de beneficio fiscal no devenguen un impuesto superior al tipo mínimo. La determinación del impuesto mínimo global por jurisdicción puede revelar que el tipo impositivo efectivo de las rentas cubiertas por los incentivos fiscales es inferior al tipo mínimo, lo que provocará el pago del impuesto complementario. Las posibilidades de que, en la práctica, la regla de inclusión mínima derogue las cláusulas de *tax sparing* son altas.

Las cláusulas CFC (y otros tipos de normas similares) podrían entonces interactuar con las normas de *tax sparing* de diferentes maneras. La primera posibilidad sería que las reglas CFC graven todos los ingresos obtenidos por las entidades CFC aplicando los créditos fiscales sólo sobre los impuestos efectivamente pagados por las entidades CFC.

²⁰² OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2019.

En este caso, no se cumpliría el objetivo previsto de la cláusula de *tax sparing*, lo que daría lugar a una anulación del tratado, ya que no sería posible aplicar el impuesto presunto como crédito para determinar la cantidad total asignada de acuerdo con las normas CFC.

La segunda posibilidad sería que las normas CFC se aplicaran calculando como crédito fiscal el impuesto presunto ahorrado según lo previsto en la cláusula de *tax sparing*. En este caso, ambos tipos de normas coexistirían y preservarían el objetivo previsto al acordar la cláusula de *tax sparing*. Esta solución se aplicaría en el caso de que no se abusara de estas cláusulas especiales.

Una tercera posibilidad sería que, en la medida en que las normas CFC funcionen claramente como normas antiabuso (lo que puede ser cuestionado en algunos casos, como las normas brasileñas), tengan una aplicación preferente sobre las normas de *tax sparing* que fueron abusadas, de forma similar a lo indicado en el apartado anterior. Sin embargo, la aplicación de la regla CFC debería estar sujeta al análisis previo del abuso de las reglas que consagran el incentivo fiscal y/o el *tax sparing*, para apoyar la derogación de la disposición del tratado. En cualquier caso, la derogación de la norma de *tax sparing* sólo debería ser posible en el caso de las rentas específicas de cuya imposición se haya abusado y no en el caso de todos los tipos de rentas generadas en el país de acogida (por ejemplo, las rentas transferidas de una empresa a otra como rentas pasivas, mientras que la segunda empresa también realiza operaciones comerciales reales en el país de acogida).

Por último, en el caso de la norma de inclusión mínima de la renta propuesta en GloBE no habría conflicto entre las normas indicadas si el tipo efectivo del país de acogida tras aplicar el incentivo fiscal fuera igual o superior al tipo mínimo. La compatibilidad de dicha norma con la cláusula de *tax sparing* también será posible si el impuesto escatimado se considera para el cálculo del crédito aplicado para calcular el impuesto mínimo a pagar, opciones que no han sido planteadas a la fecha pero que valdría la pena considerar para lograr una protección efectiva de los incentivos fiscales.

7. Conclusiones

Del análisis llevado a cabo a través de este documento es posible concluir que mientras se ha contraído el número de tratados que contienen cláusulas de *tax sparing* a lo largo del siglo XXI, los principios que las sustentan aún son parte de la política fiscal de los países en desarrollo, a pesar de las recomendaciones de la OCDE.

El análisis sobre la conveniencia de las cláusulas de *tax sparing* en la negociación de los tratados puede afectar tanto las políticas de negociación de tratados por los países en desarrollo como sus decisiones de continuar con el otorgamiento de incentivos fiscales como parte de su política fiscal.

Los países en desarrollo que concuerdan con la visión de la OCDE sobre la necesidad de reducir los incentivos fiscales tenderán a excluir las cláusulas de *tax sparing* de sus tratados. Sin embargo, los Estados que aun consideren tener razones válidas para usar los incentivos fiscales como parte de su política fiscal y financiera pueden rechazar negociar tratados que excluyan estas disposiciones. Ello puede conducir a significativos retrasos en la negociación de nuevos tratados, como parece ser el caso de la experiencia entre Estados Unidos y Brasil. Entre otras razones, la falta de celebración de dicho tratado deriva de los desacuerdos sobre las cláusulas de *tax sparing* y las reglas de precios de transferencia²⁰³ (el proceso de discusión se abrió nuevamente porque aparentemente Brasil aceptó excluir estas cláusulas). Una posición rígida contra las cláusulas de *tax sparing* puede implicar la reapertura del debate sobre la conveniencia de que los países en desarrollo entren en una red de tratados cuyos términos no son consistentes con su política financiera y tributaria²⁰⁴.

Uno de los puntos que los comentaristas han levantado es que las economías en transición (los países BRICS) ya no tienen interés en incluir las cláusulas de *tax sparing* en sus tratados como fue previamente (*supra* 3.) porque ellas transitaron de ser economías importadoras de capital a economías exportadoras de capital. Sin embargo, como se indica en las secciones previas (*supra* 2.) no hay evidencia clara de que estas economías hayan efectivamente modificado sus políticas de tratados para excluir estas cláusulas de sus textos. Al contrario, hay evidencia de la presión que el gobierno chino ha sufrido de reincluir estas cláusulas en sus tratados para incrementar la competitividad de sus compañías como economía exportadora de capital. En consecuencia, no sería posible considerar que la negociación de las cláusulas de *tax sparing* fue de interés exclusivo de los países en desarrollo ni que las economías de transición han acordado excluir estas cláusulas de sus tratados.

Adicionalmente, el hecho de que los países en desarrollo hayan negociado la aplicación de las cláusulas de *tax sparing* sobre una base recíproca es también un elemento que conduciría a sostener que las políticas sobre incentivos fiscales no pertenecen únicamente a los países en desarrollo, sino que son parte del diseño de cualquier política fiscal. Las ventajas de los incentivos fiscales, así como de los mecanismos que permiten a los contribuyentes beneficiarse efectivamente de dichos incentivos, es aún más clara con el advenimiento de la pandemia del Covid-19. En este caso, tanto los países en desarrollo como los desarrollados debieron considerar la implementación de prácticas que permitieran el fortalecimiento del sector privado a través de una serie de incentivos fiscales que fueran plenamente operativos a nivel internacional y donde la existencia de cláusulas del tipo de *tax sparing* jugaría un rol fundamental.

²⁰³ Brazil-US Business Council, *A Roadmap to a US-Brazil Tax Treaty* (2019).

²⁰⁴ V. Thuronyi, *ob. cit. supra* 9.

Asimismo, las razones para objetar el uso de las cláusulas de *tax sparing* incluidas en el Reporte de la OCDE de 1998 pueden haber cambiado a lo largo de los últimos 20 años, especialmente después de la implementación de las acciones del proyecto BEPS. El mundo post-BEPS dota a las administraciones tributarias con numerosos mecanismos para evitar la elusión y evasión fiscal, los cuales pueden ser usados para evitar el uso abusivo de las cláusulas de *tax sparing*, una de las principales preocupaciones manifestadas por la OCDE en su reporte.

En consecuencia, parece ser el tiempo adecuado para, una vez más, reconsiderar las posiciones sobre el uso de las cláusulas de *tax sparing* a la luz de las nuevas circunstancias y desarrollos globales.

No puedo dejar pasar la oportunidad sin agradecer la cordial invitación para participar en este sentido homenaje al Dr. Romero-Muci, con quién he tenido la oportunidad de intercambiar pareceres sobre los más variados temas jurídicos, especialmente en el campo del Derecho Tributario. Su gran solvencia en el manejo de la teoría del Derecho le ha permitido dar sentido a la plenitud hermenéutica jurídica, integrando las distintas ramas del Derecho para aportar soluciones prácticas y sólidas a los problemas interpretativos del fenómeno jurídico, sin aceptar la existencia de parcelas estancas entre ellas.

Es en este contexto donde tuve la mayor oportunidad de nutrirme con sus debates, habiendo tenido el honor de que el Dr. Romero-Muci fuera mi tutor de tesis doctoral en materia de Derechos Humanos y Tributación. El intercambio de apreciaciones sobre el núcleo duro de los derechos humanos, la incidencia económica de las normas jurídicas, la neutralidad de la tributación, el alcance de los derechos humanos materiales frente al fenómeno tributario y el análisis de los principios fundamentales de la tributación, fueron esenciales para alcanzar los resultados que hoy están expuestos en mi trabajo final. Estos debates se produjeron también junto a la mirada aguzada del Dr. Pedro Nikken, jurado de mi tesis doctoral, a quien también agradeceré sus siempre atentos y amables comentarios sobre el alcance de mi estudio y que han servido asimismo para continuar profundizando en el estudio de la interacción entre estas dos áreas del Derecho aparentemente encontradas.

Es justamente en este contexto y en la profundización de una idea de equidad que surgen trabajos como éste. La comprensión de las necesidades de los países en desarrollo, el respeto a su soberanía y la procura de una mayor equidad entre todos los Estados revierte en la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos y, en consecuencia, del goce de sus derechos. La verdadera igualdad de las oportunidades de vida pasa por el respeto de las oportunidades de todos los Estados.

Vaya mi sentido reconocimiento al Dr. Humberto Romero-Muci por su fructífero trabajo jurídico como un excelso docente, académico y profesional del Derecho, siempre preocupado por el desarrollo normativo en lo económico, financiero y tributario del país.

TRATAMIENTO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS APORTES A TÍTULO DE PRIMA EN EMISIÓN DE ACCIONES EN LOS AUMENTOS DE CAPITAL (APUNTES PARA UNA REDEFINICIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)

*Juan C. Castillo Carvajal**

SUMARIO

I. Introducción. II. La emisión de acciones con prima en los aumentos del capital social. III. La no-gravabilidad con el Impuesto sobre la Renta de los aportes efectuados a título de prima en acciones. IV. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

I. Introducción

Luego de 80 años de promulgada la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, los fundamentos de este instrumento normativo –muchos de ellos convertidos en dogmas- deben revisitarse para alinearlos con el principio superior de la capacidad contributiva. Uno de estos dogmas está representado en el propio hecho imponible del Impuesto sobre la Renta: los incrementos de patrimonio. Así, los operadores jurídicos tributarios hemos venido sosteniendo –automática y acriticamente- que *cualquier* incremento patrimonial representa un evento gravable sometido a imposición. Sin embargo, esta *creencia* debe confrontarse con otros criterios de imposición para perfilar la verdadera capacidad contributiva en materia del Impuesto sobre la Renta, entre ellos, el

* Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos. Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Ex Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socio de TinocoTravieso.

principio del neto objetivo y el reconocimiento que el incremento patrimonial gravable es aquel producido por la actividad empresarial y no el patrimonio mismo.

Las anteriores consideraciones que ampliaremos en este trabajo tienen como punto de partida un evento de la vida empresarial en los cuales se verifica un incremento patrimonial, que no constituiría un auténtico hecho imponible de la Ley de Impuesto sobre la Renta: los ingresos que reciba una compañía a título de prima en emisión de acciones en los aumentos de capital. Precisamente, el objetivo de este trabajo consiste en analizar si tales aportaciones representan un incremento patrimonial gravado con este impuesto. En este sentido, el presente trabajo de investigación está conformado por dos ejes, el examen desde un punto de vista del Derecho Mercantil de la emisión de acciones con prima y, la parte medular, el tratamiento en materia del Impuesto sobre la Renta del incremento de patrimonio que se verifica con motivo del pago de la prima.

Quisiera dedicar unas líneas al homenajeado de esta obra colectiva. El primer recuerdo que tengo del Dr. Romero-Muci es la imagen de sus libros sobre la Jurisprudencia Municipal y Estatal en los estantes de los libreros del pasillo de ingeniería cuando cursaba estudios de pregrado en la Universidad Central de Venezuela. Y es que mi formación académica estuvo marcada por sus libros y trabajos de investigación. En aquellos tiempos universitarios albergaba la ilusión de trabajar con el autor de aquella enjundiosa obra, anhelo que no llegó a concretarse. Sin embargo, muchos años después, la firma internacional aliada con el despacho de abogados que lideraba el Dr. Romero-Muci sufrió un lamentable descalabro, que llevó al despacho donde Romero-Muci era socio principal a integrarse con otra firma local. En esa otra entidad trabajaba el abogado que había tenido la aspiración de compartir el espacio profesional con el Dr. Romero-Muci.

Durante casi 11 años trabajé en Romero-Muci & Asociados y esta experiencia me permitió ser testigo de la exhaustividad, rigurosidad y disciplina con que el Dr. Romero abordada tanto las opiniones y recursos como sus trabajos académicos. Una vez le pregunté la fórmula de su fertilidad bibliográfica. Con esa esquizofrenia que lo caracteriza me respondió: *“Escribir al menos una página al día. Una página que termina convirtiéndose en tres.”* Finalmente, debo reconocer que el Dr. Romero forjó en mi la necesidad de la claridad e inteligencia de la escritura legal. Luego hasta llegamos a correr maratones juntos. Este trabajo de investigación constituye un sincero agradecimiento -independientemente de sus méritos técnicos- a quien contribuyó en mi formación como tributarista.

II. La emisión de acciones con prima en los aumentos del capital social

La emisión de acciones con prima constituye aportaciones complementarias que realizan los accionistas de una sociedad anónima cuando en las ampliaciones de capital, las acciones representativas del aumento se emiten por encima de la

par.¹ El pago de la prima tiene un efecto igualador pues permite la incorporación de nuevos accionistas a una compañía en marcha sin generar un empobrecimiento o un decremento patrimonial en los accionistas fundadores. A este respecto, observamos que el valor patrimonial de las acciones de una compañía es generalmente superior a su valor nominal. Así, el valor patrimonial constituye la diferencia entre el valor de sus activos menos sus pasivos, en tanto que el capital social es una cifra instrumental empleada para dividir la participación de los accionistas y fijar la medida de su responsabilidad, monto que permanece inmutable en el tiempo (salvo por los potenciales incrementos) y no depende ni de los resultados operativos ni del patrimonio social. En este sentido, la suscripción de acciones producto de un aumento de capital social a su valor nominal no reconocería el mayor valor o plusvalía que experimenta el patrimonio de una compañía. Esta plusvalía estaría representada por el mayor de los activos sociales, la valoración de los intangibles (reputación, impacto en las redes sociales), la existencia de utilidades acumuladas pendientes por distribuir y la posibilidad cierta de generar ingresos futuros (flujo de caja descontado o *cash-flow*).

De manera que, la suscripción de acciones por un tercero sin tomar en cuenta ese mayor valor generaría distorsiones económicas respecto de los accionistas originales cuya inversión nominal original tiene una representación patrimonial distinta (superior) a aquella existente al momento de la constitución de la compañía. De manera que, de no atenderse corporativamente esta situación al momento de un aumento de capital se verificaría “(...) un fenómeno de dilución (o “aguamiento” siguiendo al *annaquamento* de la doctrina italiana) del patrimonio social que se traduce en un sacrificio económico o empobrecimiento de los viejos accionistas, el cual tiene como correlato un enriquecimiento en favor de los nuevos accionistas, quienes adquieren por su valor nominal acciones que tienen uno superior.”² De manera que, con el ánimo de equiparar patrimonialmente al nuevo accionista con los viejos accionistas, la incorporación de aquel se instrumenta mediante un pago adicional al valor nominal de la acción, a título de sobreprecio, premio, aporte complementario o prima. Así, el nuevo accionista reconoce la divergencia entre el valor nominal del capital social y el

¹ Carlos Marh Delgado, “La Emisión de Acciones con Prima”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volumen III, No. 7, enero-marzo 1974, p. 961.

² Luciano Lupini Bianchi, “La emisión de acciones con prima: aspectos económicos y legales”, en *El Derecho Privado y Procesal en Venezuela. Homenaje a Gustavo Planchart Manrique*, Tomo I, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2003, p. 185.

valor patrimonial de la compañía, equiparándose con los con accionistas originales.³

Se advierte que este desembolso está dirigido a integrar el patrimonio de la sociedad, no tiene un carácter de donación respecto del aportante pues constituye un aporte de naturaleza societaria (su pago condiciona el ingreso del tercero a la compañía en calidad de accionista) y respecto de la compañía receptora de esta cuota, este activo (prima) constituye una aportación complementaria producto de una obligación societaria y no representa el resultado de sus negocios o actividades económicas. De manera que, la prima no integra el capital social nominal pues esta magnitud corresponde exclusivamente a la cifra acordada por las accionistas a los fines de repartir las utilidades (o pérdidas) y como límite de su responsabilidad y salvo al momento de la constitución de la compañía, no coincide con el valor del patrimonio social o capital social efectivo. Se trata de aportaciones suplementarias que integran este patrimonio y que se emplearán en la consecución de los fines sociales. En este sentido, la prima en acciones participa de la misma naturaleza de los denominados aportes complementarios de los socios previstos en el artículo 314 del Código de Comercio.⁴ Estos aportes –que no involucran desembolsos de terceros como ocurre con la prima en emisión de acciones, sino que constituyen una obligación de los accionistas- por disposición expresa del Código de Comercio no integran el capital social.

La emisión de acciones con prima no tiene regulación expresa en el Código de Comercio, pero como destaca Andrés Aguilar la emisión de acciones de una sociedad anónima por un precio superior a su valor nominal (*par stock at premium*) es una práctica lícita, corriente, para efectuar un aumento de capital.⁵ En este sentido, el destino de la prima está afectado al cumplimiento de los fines

³ Interesante la posición de la jurisprudencia de los Estados Unidos reseñada por el autor argentino Romano, según la cual constituye una dilución ilegal la decisión por la cual se decide emitir nuevas acciones por debajo de un valor justo, considerando que ello implica la violación de los deberes fiduciarios que tanto los directores como los accionistas mayoritarios tienen respecto la minoría, y que constituye un fraude respecto los accionistas minoritarios. Alberto Romano, “Cuestiones conflictivas sobre prima de emisión”, trabajo publicado en las *Memorias del VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*, La Falda, Córdoba, 2007, p. 204.

⁴ Dispone el artículo 314 del Código de Comercio lo siguiente: “*En el documento constitutivo de la compañía podrán establecerse, con carácter obligatorio para todos o algunos de los socios, prestaciones accesorias y pagos complementarios distintos de los aportes de capital, expresándose sus características, así como la compensación que se asigne a los socios que lo realicen. En ningún caso se considerarán esas prestaciones y pagos como parte integrante del capital social.*”

⁵ Andrés Aguilar Mawdsley, “Carácter de las primas de emisión”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela*, No. 3, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1955, p. 153.

societarios, integra el patrimonio social de la compañía y se contabiliza como una reserva,⁶ con lo cual e insistimos, no se representa como parte del capital social nominal, ni constituye tampoco una ganancia o utilidad.

Las consideraciones anteriores nos permiten esbozar algunos elementos característicos de la prima en emisión de acciones:

- (i) Se trata de aportes obligatorios que deben efectuar los interesados en suscribir nuevas acciones en el capital social de una compañía en marcha y adquirir la cualidad de accionista.
- (ii) El pago de la prima está dirigido a proteger los intereses económicos de los accionistas originales pues ordinariamente el valor nominal de las acciones de una compañía difiere de su valor patrimonial. De manera que, el pago de este sobreprecio implica un reconocimiento de la situación patrimonial actual de la compañía (utilidades no distribuidas, activos, proyección de generar ingresos futuros) y con ello equiparar las aportaciones de los nuevos accionistas con aquellas que realizaron los accionistas originales.
- (iii) Dichas aportaciones pasan a integrar el patrimonio social sin que este incremento sea el resultado de una actividad empresarial o se hayan destinado recursos sociales para la obtención de un beneficio.

Tanto la doctrina venezolana como la extranjera coinciden en que este aporte no constituye un beneficio empresarial o utilidad de la sociedad. A este respecto, Andrés Aguilar sintetiza la posición doctrinal en los siguientes términos: “(...) *la prima de las acciones no es resultado de la actividad social (...). Por eso no puede conceptuársele como beneficio en cuanto éstos son riqueza nueva producida por las actividades patrimoniales en el ejercicio de la empresa (...) es decir, que la prima no es un beneficio producido por el patrimonio social, sino que forma parte inmediata de éste, como ocurre con todos los valores aportados por los accionistas (...)*”.

III. LA NO-GRAVABILIDAD CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS APORTES EFECTUADOS A TÍTULO DE PRIMA EN ACCIONES

A pesar de que la doctrina admite mayoritariamente de que las primas en emisión de acciones no representan beneficios empresariales, esta conclusión resultaría insuficiente –aisladamente apreciada- para descartar la gravabilidad de tales aportes pues el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta configurado por los *incrementos de patrimonio*. Ahora bien, en nuestro criterio el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta debe ser revisitado a la luz de los principios

⁶ Luciano Lupini Bianchi, *ob. cit.*, p. 210.

constitucionales -en particular el de la capacidad contributiva- para derribar el dogma de que todo incremento patrimonial está gravado con el Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, el examen del tratamiento impositivo de los aportes efectuados a título de prima en acciones –para establecer su gravabilidad o no tiene un objetivo último: proponer la tesis que no todo incremento patrimonial está sujeto al Impuesto sobre la Renta sino únicamente aquel incremento que se verifica producto de una actividad económica que involucre la inversión de recursos económicos y materiales de los contribuyentes. Así, en nuestro criterio los incrementos de patrimonio producto de los aportes suplementarios de los accionistas a título de prima no estarían gravados con el Impuesto sobre la Renta pues tales aumentos no están vinculados a la actividad empresarial de la sociedad, ni comportan una inversión de recursos económicos o materiales, sino que se efectúan en cumplimiento de disposiciones derivadas del contrato de sociedad.

Contrario a lo que pudiera inferirse de su nombre, la Ley de Impuesto sobre la Renta⁷ (en adelante LISLR) no grava la renta entendida como la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra, o bien, aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario.⁸ La materia gravada del impuesto está constituida por *enriquecimientos netos* definidos por la LISLR como los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones.⁹ A este respecto, Pedro Tinoco (hijo) anotaba que la Ley “(...) *ha debido llamarse en realidad Ley de Impuesto sobre Enriquecimientos* (...)”¹⁰. Por su parte, José Andrés Octavio señalaba que “(...) *se descartó así el concepto restringido de renta o sea aquella que proviene de fuentes permanentes y estables.*”¹¹

Atendiendo a una visión simplista del ISLR, el incremento patrimonial derivado de los aportes suplementarios efectuados a título de prima resultaría gravado con el impuesto por tratarse de un aumento de patrimonio. Sin embargo, esta posición reduccionista que todo incremento de patrimonio debe ser gravado debe morigerarse, en el sentido de que el aumento patrimonial sujeto a imposición será aquel que implique una afectación de recursos del contribuyente por concepto de costos y gastos. En efecto, el enriquecimiento para ser gravado debe ser neto,

⁷ Publicada en la Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

⁸ Real Academia de la Lengua, Diccionario de la Lengua Española, disponible en: <https://dle.rae.es/renta>

⁹ Artículo 4 de la LISLR.

¹⁰ Pedro Tinoco, *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Ávila Gráfica, Caracas, 1950, p. 118.

¹¹ José Andrés Octavio, “La primera Ley de Impuesto sobre la Renta y las sucesivas reformas de su articulado”, en *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 3.

esto es, el resultado de imputarles a los ingresos los costos y los gastos incurridos. Un incremento que no se verifique bajo estas condiciones no sería gravable salvo disposición expresa de la Ley. Las premisas para sustentar nuestro criterio las exponemos en los siguientes acápite.

- (i) *Los aportes originarios al capital social, los subsiguientes aumentos, los aportes complementarios de capital y los desembolsos a título de prima en acciones no representan enriquecimientos gravables por tratarse de desembolsos dirigidos a formar o robustecer (en el caso de los aumentos de capital) el patrimonio social de una compañía a los fines de generar enriquecimientos gravables.*

Los desembolsos dirigidos a formar o aumentar el capital social, o afectados a integrar el patrimonio en el caso de los aportes complementarios de capital social¹² y las primas por emisión de acciones constituyen obligaciones de los accionistas para la consecución de los fines sociales. No existe en estos casos una actividad ejecutada por la compañía que produzca como resultado el incremento patrimonial. Vale la pena destacar que la conformación inicial del capital social y los posteriores aumentos constituyen incrementos de patrimonio. En un caso el patrimonio pasa de cero a la cifra inicial del capital y en los otros casos de un monto X a un monto superior. Estos aumentos no han sido considerados enriquecimientos gravables atendiendo las razones expuestas. Ahora bien, la prima en acciones cumple una función equivalente a los aumentos de capital, solo que por razones societarias –mantener el equilibrio económico entre socios antiguos y nuevos- tales aportes no se capitalizan sino se llevan directamente contra el patrimonio. Se trata, pues, de situaciones equivalentes que deben ser consideradas impositivamente de la misma manera, esto es, incrementos patrimoniales que no se originan de una actividad económica del contribuyente.

- (ii) *El carácter neto del enriquecimiento implica forzosamente considerar los costos y gastos asociados para que se verifique el incremento patrimonial gravable.*

La imposición a la renta en Venezuela se rige por el principio del neto objetivo, esto es, la base imponible del ISLR se obtiene disminuyendo de los ingresos procedentes de la actividad productiva, los costos y los gastos incurridos para producir dichos ingresos. Así, la omisión de considerar las erogaciones asociadas a la producción del enriquecimiento significaría una imposición al patrimonio y no al enriquecimiento neto. En efecto, el enriquecimiento neto constituye la representación de la capacidad contributiva del obligado, de su posibilidad real y efectiva de soportar el impacto del ISLR. Ignorar este elemento de la ecuación impositiva comportaría gravar una manifestación económica ficticia o inexistente. En este sentido, la doctrina ha destacado que este cardinal principio de imposición “(...) exige que sólo tribute la renta neta y no las sumas

¹² Artículo 314 del Código de Comercio.

destinadas a obtener los ingresos, de modo tal que la carga tributaria global sea función de la capacidad económica de cada contribuyente."¹³ Nos parece que la opinión de Masbernat resulta muy atinada para ilustrar nuestro aserto: los aportes efectuados a título de prima en acciones constituyen -parafraseando al citado autor- *sumas destinadas a obtener los ingresos* y aunque contablemente representen un incremento de patrimonio, no configuran un enriquecimiento neto en los términos expresados en este acápite. En consecuencia, la riqueza gravada con el ISLR es la producida por los aportes patrimoniales, no el aporte patrimonial en sí mismo. En este sentido, Andrés Aguilar destaca lo siguiente: "*(...) se entiende por enriquecimiento todo incremento de patrimonio y no puede hablarse con propiedad de incremento en el caso de las primas, que forman parte integrante del mismo patrimonio social y no aumentos del mismo.*"¹⁴

En este contexto, anotamos que la posición mayoritaria de la doctrina comparada es descartar la imposición de las primas con el ISLR atendiendo a la necesidad de que el incremento sujeto a gravamen sea el producto de una actividad empresarial. Así, la doctrina argentina sostiene que: "*(...) el cobro de sobreprecio o prima no representa nunca una utilidad para la sociedad que emite nuevas acciones, ya que esa mayor suma ingresa a la sociedad como elemento productor y no como elemento producido.*"¹⁵ (Resaltado nuestro). Por su parte, la doctrina francesa ha destacado que: "*(...) esas primas no tienen otra naturaleza que las otras sumas aportadas a la sociedad; representan igualmente lo que ha sido necesario aportar para adquirir el derecho de asociado; deben ser consideradas en tal sentido como elementos productores.*"¹⁶ (Resaltado nuestro). En Italia, De Gregorio señala que: "*(...) la prima no es un beneficio producido por el patrimonio social, sino que forma parte inmediata de éste, como ocurre con todos los valores aportados por los accionistas, sea en la primera, sea en las sucesivas emisiones de acciones.*"¹⁷ Finalmente, la doctrina tributaria uruguaya destaca con acierto lo siguiente: "*Si bien las Primas de Emisión originan incrementos en el patrimonio de las sociedades, su origen no proviene de un negocio o transacción comercial realizada por la empresa, sino de contribuciones en dinero realizadas*

¹³ Patricio Masbernat, "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España", en *Revista Ius et Praxis*, Año 16, No. 1, 2010, p. 313.

¹⁴ Andrés Aguilar Mawdsley, *ob. cit.*, p. 154.

¹⁵ Jaime Mosquera, "La prima de emisión de acciones no es utilidad distribuable", en *Revista de Economía y Estadística*, Segunda Época, Vol. 7, No. 3-4, Universidad de Córdoba, 3º y 4º Trimestre, p. 14.

¹⁶ André Amiaud, "Comptes de Reserve", No. 83, citado por Jaime Mosquera, *ob. cit.*, p. 12.

¹⁷ Alfredo De Gregorio, "Della formazione dei bilanci delle società per azioni", en *Revista de Diritto Commerciale*, Vol. IX, citado por Andrés Aguilar Mawdsley, *ob. cit.*, p. 154.

*por inversores para que ésta en el futuro realice actividades comerciales, industriales o de servicios que estarán alcanzadas por el Impuesto a la Renta (...).*¹⁸

Alineados con esta posición, varias legislaciones han excluido los ingresos por concepto de prima en emisión de acciones como materia gravable del Impuesto sobre la Renta. Así, el artículo 17 de Ley de Impuesto sobre la Renta mexicana¹⁹ señala: “(...) *no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.*” (Subrayado nuestro). En Colombia, el Estatuto Tributario equipara la prima a los desembolsos para suscribir o aumentar el capital social sin que dichos aportes representen un ingreso gravable²⁰. En Uruguay, la Ley 125/91 determina como renta bruta cualquier incremento patrimonial que puedan obtener las sociedades comerciales, excepto los que resulten de la revaluación de los bienes del activo fijo y los derivados de aportes de capital.²¹ Por su parte, el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos prevé que el pago del precio de suscripción de las acciones de una compañía no da lugar a una ganancia imponible, ni a una pérdida deducible, ya sea que el precio de suscripción o de emisión sea igual, superior o inferior al par o valor declarado de dichas acciones.²²

¹⁸ Aníbal Pangrazio, “Tratamiento tributario de las primas de emisión de acciones”, en <https://www.ferrere.com/es/novedades/tratamiento-tributario-de-las-primas-de-emision-de-acciones/>

¹⁹ Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre 2021.

²⁰ El artículo 36 del Estatuto Tributario colombiano consagra que: “*Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales. Para todos los efectos tributarios, el superávit de capital correspondiente a la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, según el caso, hace parte del aporte y, por tanto, estará sometido a las mismas reglas tributarias aplicables al capital, entre otras, integrará el costo fiscal respecto de las acciones o cuotas suscritas exclusivamente para quien la aporte y será reembolsable en los términos de la ley mercantil. Por lo tanto, la capitalización de la prima en colocación de acciones o cuotas no generará ingreso tributario ni dará lugar a costo fiscal de las acciones o cuotas emitidas*”.

²¹ Literal i) del artículo 7º de la Ley 125/91.

²² Establece la sección § 1.1032-1 del Internal Revenue Code lo siguiente: “*Disposition by a corporation of its own capital stock. (a) The disposition by a corporation of shares of its own stock (including treasury stock) for money or other property does not give rise to taxable gain or deductible loss to the corporation regardless of the nature of the transaction or the facts and circumstances involved. For example, the receipt by a corporation of the subscription price of shares of its stock upon their*

A pesar de no tener representación normativa -pero por aplicación directa del principio a gravar conforme a la real capacidad económica- la base imponible del ISLR está constituida únicamente por los incrementos de patrimonio derivados de la actividad del contribuyente que comporten desembolsos a título de costos y/o gastos. Parafraseando a la doctrina y la legislación comparada referida, *la materia gravada con el ISLR es elemento producido, no el elemento productor*. En consecuencia, no todo incremento patrimonial estaría gravado con el ISLR sino aquel que es producto del empleo del patrimonio social. En este sentido, las primas pasan a integrar dicho patrimonio a título de aportes suplementarios a los fines de que la sociedad genere auténticos enriquecimientos susceptibles de gravamen quedando tales aportes excluidos de imposición por tratarse del elemento productor de los futuros incrementos patrimoniales. Una interpretación literal, reduccionista y simplista del alcance y contenido del artículo 4 de la Ley, convertiría la imposición a la renta en un gravamen encubierto al patrimonio.

IV. Conclusiones

- (i) La emisión de acciones con prima constituye aportaciones complementarias que realizan los accionistas de una sociedad anónima cuando en las ampliaciones de capital, las acciones representativas del aumento se emiten por encima de la par. El pago de la prima tiene un efecto igualador pues permite la incorporación de nuevos accionistas a una compañía en marcha sin generar un empobrecimiento o un decremento patrimonial en los accionistas fundadores.
- (ii) En nuestro criterio los incrementos de patrimonio producto de los aportes suplementarios de los accionistas a título de prima no estarían gravados con el ISLR pues tales aumentos no están vinculados a la actividad empresarial de la sociedad ni comportan una inversión de recursos económicos o materiales, sino que se efectúen en cumplimiento de disposiciones derivadas del contrato de sociedad.
- (iii) Atendiendo a una visión simplista del ISLR, el incremento patrimonial derivado de los aportes suplementarios efectuados a título de prima resultaría gravado con el impuesto por tratarse de un aumento de patrimonio. Sin embargo, esta posición reduccionista que todo

original issuance gives rise to neither taxable gain nor deductible loss, whether the subscription or issue price be equal to, in excess of, or less than, the par or stated value of such stock. Also, the exchange or sale by a corporation of its own shares for money or other property does not result in taxable gain or deductible loss, even though the corporation deals in such shares as it might in the shares of another corporation. A transfer by a corporation of shares of its own stock (including treasury stock) as compensation for services is considered, for purposes of section 1032(a), as a disposition by the corporation of such shares for money or other property.”

incremento de patrimonio debe ser gravado debe morigerarse, en el sentido de que el aumento patrimonial sujeto a imposición será aquel que implique una afectación de recursos del contribuyente por concepto de costos y gastos. En efecto, el enriquecimiento para ser gravado debe ser neto, esto es, el resultado de imputarles a los ingresos los costos y los gastos incurridos. Un incremento que no se verifique bajo estas condiciones no sería gravable salvo disposición expresa de la Ley.

- (iv) Los aportes efectuados a título de prima en acciones constituyen sumas destinadas a obtener los ingresos y aunque contablemente representen un incremento de patrimonio, no configuran un enriquecimiento neto. La riqueza gravada con el ISLR es la producida por los aportes patrimoniales, no el aporte patrimonial en sí mismo. Una interpretación literal, reduccionista y simplista del alcance y contenido del artículo 4 de la Ley, convertiría la imposición a la renta en un gravamen encubierto al patrimonio.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILAR MAWDSLEY, Andrés, “Carácter de las primas de emisión”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela*, No. 3, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1955.

LUPINI BIANCHI, Luciano, “La emisión de acciones con prima: aspectos económicos y legales”, *El Derecho Privado y Procesal en Venezuela. Homenaje a Gustavo Planchart Manrique*, Tomo I, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2003.

MARH DELGADO, Carlos, “La Emisión de Acciones con Prima”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volumen III, No. 7, enero-marzo 1974.

MASBERNAT, Patricio, “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, *Revista Ius et Praxis*, Año 16, No. 1, 2010.

MOSQUERA, Jaime, “La prima de emisión de acciones no es utilidad distribuable”, *Revista de Economía y Estadística*, Segunda Época, Vol. 7, No. 3-4, Universidad de Córdoba, 3º y 4º Trimestre.

OCTAVIO, José Andrés, “La primera Ley de Impuesto sobre la Renta y las sucesivas reformas de su articulado”, *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

PANGRAZIO, Aníbal, “Tratamiento tributario de las primas de emisión de acciones”, disponible en: <https://www.ferrere.com/es/novedades/tratamiento-tributario-de-las-primas-de-emision-de-acciones/>

ROMANO, Alberto, “Cuestiones conflictivas sobre prima de emisión”, *Memorias del VI Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*, La Falda, Córdoba, 2007.

TINOCO, Pedro, *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Ávila Gráfica, Caracas, 1950.

SOBRE LOS INTANGIBLES Y SU TRATAMIENTO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA*

*Isabella Pecchio Brillembourg***

SUMARIO

I. Introducción. II. Sobre los intangibles. 1. Concepto. 2. Clasificación de los intangibles. 3. Regulación de los negocios jurídicos que tienen por objeto bienes intangibles. 3.1. Cesión de derechos patrimoniales. 3.2. Cesión de derechos de explotación. 3.3. Licenciamiento de uso. 3.4. Asistencia técnica. 3.5. Presentación de servicios. 3.6. Know-how. III. El tratamiento de los intangibles en la LISLR. 1. Los conceptos de la LISLR en materia de intangibles. 2. La disponibilidad de la renta en materia de intangibles. 2.1. Generalidades sobre la disponibilidad de la renta. 2.2. Disponibilidad de las rentas percibidas por la cesión de derechos patrimoniales, enajenación o explotación de intangibles. 2.2.1. Criterio de lo “pagado”: antes de la reforma de la LISLR de 2015. 2.2.2. Criterio de lo “causado”: a partir de la reforma de la LISLR 2015. 3. Rentas presuntas. 4. La deducibilidad de los gastos en materia de intangibles. 4.1. Momento de deducibilidad del gasto. 4.1.1. La deducibilidad de los gastos a partir del momento de disponibilidad de los ingresos: la regla de correspondencia. 4.1.2. Momento de deducibilidad de los gastos en materia de intangibles. 4.2. Condiciones de la deducibilidad del gasto. 4.2.1. Condiciones generale de la deducibilidad del gasto. 4.2.2. Condiciones particulares para la deducibilidad del gasto en materia de intangibles. 4.3. La eliminación del párrafo único del artículo 32 en la reforma de la LISLR de 2015. IV. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

* En homenaje al Doctor Humberto Romero-Muci, de quien tuve el honor y oportunidad de aprender dentro del aula y en el ámbito profesional, cuyos aportes a la disciplina jurídica son invaluable. Gracias por todas las enseñanzas, sintiéndome especialmente honrada por poder colaborar y participar en tan merecido libro homenaje.

** Abogada, Universidad Católica Andrés Bello. Especialización en Derecho Mercantil, Universidad Católica Andrés Bello (en tesis). Especialización en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello (en tesis). Curso *Contract Law* de HarvardX, Harvard University. Curso *Intellectual Property Law and Policy* de PennX, University of Pennsylvania. Curso Modelo de ICC de Contrato de Compraventa Internacional, International Chamber of Commerce. Miembro, Sociedad Venezolana de Derecho Mercantil (SOVEDEM). Miembro y vocal de la Junta Directiva de la Sociedad Venezolana de Compliance (SVCompliance).

I. Introducción

En este trabajo haremos un breve análisis sobre los intangibles, su concepto y clasificación, en general, para así adentrarnos en su tratamiento en la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR)¹, en particular. Para ello realizaremos un estudio de la legislación tributaria venezolana en materia de impuesto sobre la renta y los cambios recientes en materia de disponibilidad de los ingresos y deducibilidad de los gastos, y su particular tratamiento en materia de intangibles.

A efectos de este trabajo, únicamente entraremos a analizar las disposiciones de la materia (intangibles) contenidas en la vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) de 2015 y su versión anterior de 2014.

Nos ocuparemos, entonces, de los momentos de disponibilidad de los enriquecimientos provenientes de la cesión del derecho de explotación de intangibles, así como del momento de deducibilidad de gastos relacionados igualmente con la materia de intangibles, explicando brevemente en este aspecto las conocidas condiciones *generales* de la deducibilidad del gasto (*i. e.* que sean causados, no imputados al costo, normales, necesarios, hechos en el país, y con la finalidad de producir la renta), y las condiciones *particulares* para la deducibilidad del gasto en materia de intangibles.

También haremos algunas consideraciones sobre el régimen de rentas presuntas, para posteriormente analizar la irracional eliminación del párrafo único del artículo 32 en la reforma de la LISLR de 2015 para, finalmente, cerrar con unas conclusiones sobre todos los aspectos aquí atendidos.

II. Sobre los intangibles

Antes de entrar en el análisis del tratamiento de los intangibles en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, debemos entender en qué consisten y como se clasifican.

1. Concepto

Los *intangibles*, o también conocidos como bienes *inmateriales*, como su nombre lo deja ver, por oposición a los *materiales*, consisten en aquellos bienes que no son corporales, que no tienen una condición física (*i.e.* que no pueden tocarse²), y están principalmente relacionados con las ideas, creaciones humanas, el uso del pensamiento, los conocimientos y concepciones intelectuales. Estos

¹ Venezuela. Decreto N° 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

² Diccionario de la Real Academia Española. Consultado en: <https://dle.rae.es/intangible>.

bienes tienen -al igual que los bienes materiales- un valor (y derecho) económico que puede ser objeto de comercialización y están sujetos a protección, incluso antes de ser creados, manifestados o inventados.

En este sentido, LEÁÑEZ BERRIZBEITIA ha definido a los intangibles como “aquellos bienes incorpóreos que por lo general son perceptibles a través de una actividad intelectual, que excepcionalmente se pueden ver o tocar, a los cuales el derecho atribuye consecuencias jurídicas, sobre todo en la esfera económica”³.

Más ampliamente, ANTEQUERA PARILLI define a la propiedad intelectual, entendiendo ésta como el género⁴ que comprende las diferentes especies que lo integran, en los términos siguientes: “En sentido amplio, puede definirse a la propiedad intelectual como un ‘espacio jurídico’ dentro del cual caben diferentes sistemas normativos que tienen por objeto la protección de bienes inmateriales de diferentes órdenes: industriales, comerciales, técnicos, artísticos, científicos y literarios. También se afirma, como regla general, que los derechos de ‘propiedad intelectual’ tienen como denominador común que reconocen derechos exclusivos de explotación sobre esos bienes inmateriales, además de que, en algunas de sus ramas (particularmente en el Derecho de Autor), se atribuyen derechos ‘morales’ o de orden personal del autor”⁵.

Sobre el valor intrínseco de estos bienes, FRAGA-PITTALUGA comenta que el mismo: “es, por lo general, exponencialmente superior al de los bienes materiales, pues mientras una computadora sólo puede ser vendida una o dos veces hasta que se hace obsoleta y debe ser desechada, un único programa de software puede ser explotado comercialmente millones de veces y por tiempo

³ Eduardo Leáñez Berrizbeitia, “Tributación de bienes intangibles”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 136, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, p. 45.

⁴ La propiedad intelectual en sentido amplio abarca la protección de todos los bienes intangibles (entre otros: los derechos de autor, la propiedad industrial y el *know-how*). Al respecto, ANDRADE aclara que: “En muchos casos los términos activos intangibles y propiedad intelectual han sido utilizados como sinónimos, a pesar de que entre ellos existe una relación de género especie. En efecto, los activos intangibles son elementos susceptibles de generar una ventaja competitiva y productiva a la empresa, representativos de activos no materiales resultados de eventos pasados desarrollados por la entidad correspondiente. La propiedad intelectual, por su parte, es una especie de los intangibles caracterizados por el otorgamiento de una protección legal, así como por la posibilidad de transferirlo a través de una licencia”. Betty Andrade Rodríguez, “Tributación de los activos intangibles”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 136, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, pp. 140-141.

⁵ Ricardo Antequera Parilli, “La propiedad intelectual en sus diversas facetas”, *Propiedad Intelectual, Derecho de Autor y Propiedad Industrial. Homenaje al Dr. Ricardo Antequera Parilli*, Universidad de Margarita, tomo I, Mérida, 2004, p. 16.

indefinido, mientras pueda ser actualizado (...) es su *utilidad intrínseca* y su *capacidad casi ilimitada de generar ingresos futuros* lo que determina su gran valor económico, aun cuando el bien sea imperceptible sensorialmente y sólo pueda serlo por intermedio o mediante el uso de bienes físicos. Cuando los bienes intangibles disfrutan además de la protección jurídica que ofrece la propiedad intelectual, su valor se acrecienta superlativamente”⁶.

Por su parte, el mismo FRAGA-PITTALUGA, haciendo referencia al contenido patrimonial de estos bienes, recuerda que: “los bienes inmateriales (producciones literarias, artísticas, científicas, fórmulas, descubrimientos, inventos técnicos) son objeto de derechos y son tomados en cuenta en tanto pueden ser materia de utilización económica, por eso se afirma con acierto que tienen contenido *patrimonial*. Los derechos que pueden ejercerse sobre los bienes inmateriales son generalmente reales (*V.gr.* Derecho de propiedad), pero pueden también ser personales (*V.gr.* Patente)”⁷.

Así tenemos que, los *intangibles* son propiamente *bienes* -aun cuando los mismos sean incorporales-, estando sujetos a protección jurídica en tanto los mismos puedan ser objeto de explotación y, con ello, generar para su titular un beneficio económico.

2. Clasificación de los intangibles

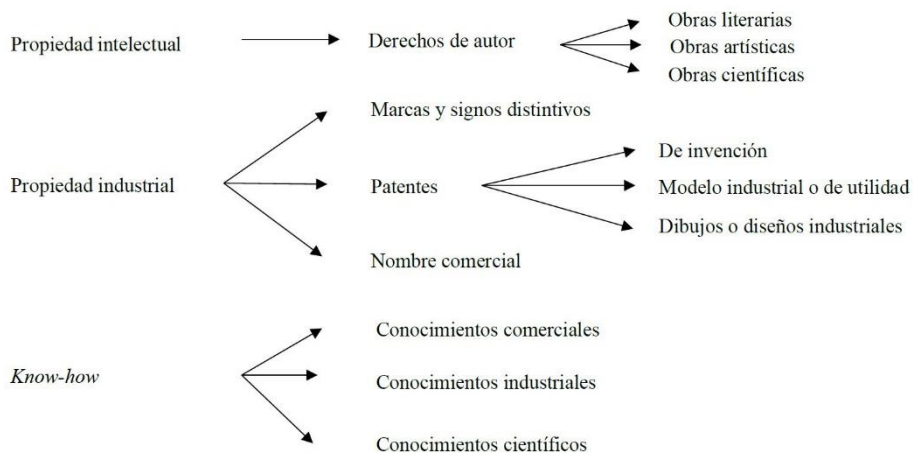
Comúnmente los bienes inmateriales y los derechos desprendidos de éstos se dividen en dos sectores: el de la *propiedad intelectual* y el de la *propiedad industrial*. Los primeros están relacionados con creaciones humanas provenientes del intelecto y los segundos se identifican con una actividad industrial y comercial. Pero como veremos a continuación y por su utilidad, a efectos de este estudio, presentamos una clasificación diferente de los bienes *intangibles*, para incluir un tercer sector.

Tomando como referencia la clasificación que nos presenta ABACHE CARVAJAL⁸, clasificamos a los bienes *intangibles* -con unos pocos agregados- de la manera siguiente:

⁶ Luis Fraga-Pittaluga, *Fiscalidad de los intangibles y de la propiedad intelectual*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales – Editorial Jurídica Venezolana – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2021, pp. 27-28.

⁷ *Ibíd.*, p. 29.

⁸ Serviliano Abache Carvajal, *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales – Editorial Jurídica Venezolana – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, p. 202.



Existen -además de las mencionadas- otras variantes y tipos especiales de protección para la propiedad intelectual, y de igual importancia y relevancia, tales como: (i) Competencia Desleal, (ii) Secretos Industriales, (iii) Denominaciones de Origen o denominaciones geográficas, (iv) Variedades Vegetales, (v) Circuitos integrados, y (vi) Invenciones Biotecnológicas⁹; todos los cuales, por el objeto mismo de este trabajo, no entraremos a analizar.

3. Regulación de los negocios jurídicos que tienen por objeto bienes intangibles

Ahora bien, una vez atendidas las definiciones de la doctrina sobre los bienes *intangibles* y su clasificación en los términos antes indicados, debemos entender igualmente la forma en que se pueden negociar los derechos derivados de los mismos, es decir, las figuras contractuales detrás de los negocios jurídicos que tienen por objeto bienes *intangibles*.

La relevancia de conocer las distintas figuras contractuales en esta materia la veremos a continuación, con ocasión al análisis del tratamiento que le da la LISLR a los intangibles, y la importancia que le da la Ley a la forma de cómo se estipulan las contraprestaciones en los mismos.

En términos generales, hay cinco figuras contractuales macro utilizadas en materia de intangibles, aplicables principalmente a las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual (*i. e.* derechos de autor) y de la propiedad industrial (*i. e.* marcas, patentes y nombres comerciales), a saber: (i) cesión total de los derechos patrimoniales o enajenación de la titularidad del bien; (ii) cesión de los

⁹ Cf. Juan Esteban Korody Tagliaferro, *Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 31-32.

derechos de explotación del intangible; (iii) licenciamiento de uso¹⁰; (iv) contratos de asistencia técnica, los cuales aplican más que todo en relación con el *intangible* denominado *know-how*¹¹, entendido éste como todo conocimiento de carácter comercial, industrial o científico, normalmente no protegido por una patente y que puede ser comercializado a través -precisamente- de un contrato de asistencia técnica o de prestación de servicios; y finalmente (v) los contratos de prestación de servicios, en donde el prestador utiliza para la ejecución de sus actividades bienes intangibles, los cuales normalmente van de la mano con los contratos de asistencia técnica y suministro de información.

Cuando hablamos de los derechos de autor se puede, entonces, por un lado, ceder los derechos patrimoniales de la obra y/o, por el otro, conceder a un tercero una licencia de uso de la obra, o ceder el derecho de explotación de la misma respecto a (i) la comunicación pública de la obra, (ii) la reproducción de la obra, (iii) la distribución de ejemplares y/o (iv) la edición en general de la obra que puede consistir en la traducción, arreglo, adaptación u otra modificación de la obra¹².

¹⁰ A efectos de diferenciarlo de la cesión del derecho de explotación, ANTEQUERA PARILLI explica que “La licencia no implica una cesión (transferencia de derechos), ya que el licenciatario no lo sustituye en su titularidad, sino que disfruta de una autorización o concesión de uso”. Ricardo Antequera Parilli, “La decisión 344 de la Comunidad Andina de régimen común sobre propiedad industrial. (Una visión panorámica a la luz de la jurisprudencia y la doctrina)”, *Legislación sobre propiedad industrial*, Colección Textos Legislativos N° 18, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999, p. 165. En términos similares se pronuncia BENTATA, para quien “La licencia es un permiso de uso que un titular de derechos concede a otro que no lo tiene (...)”. Víctor Bentata, “Terminología de derechos intangibles”, en Astrid Uzcátegui Angulo (Coord.), *Summa de propiedad intelectual: doctrina venezolana*, volumen primero, Academia de Ciencias Jurídicas y Políticas – Universidad de Los Andes, Colección Centenario 1915-2015, Caracas, 1999, p. 107.

¹¹ “*Know how* es una elipsis o abreviación de *to know how to do it*, expresión de origen norteamericano que se ha popularizado y se usa frecuentemente en el lenguaje del comercio internacional. Los franceses utilizan la expresión *savoir-faire*. En castellano, se habla de saber hacer. El saber hacer es un conjunto de conocimientos técnicos no inmediatamente accesibles al público, como los procedimientos de fabricación o elaboración de un producto. Es un saber que no está protegido por una patente, es secreto a veces y de limitado conocimiento otras veces. El contrato de *know how* comporta, generalmente, el suministro de folletos con información técnica, el entrenamiento del personal del receptor y el asesoramiento en la fase de iniciación de la producción por parte del titular del conocimiento especializado”. Alfredo Morles Hernández, *Curso de Derecho mercantil. Los contratos mercantiles. Derecho Concursal*, tomo IV, Abediciones – Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2017, p. 108.

¹² Cf. Alfredo Morles Hernández, *Curso... ob. cit.*, tomo IV, p. 180.

Con relación a los derechos derivados de la propiedad industrial, de acuerdo con la clasificación antes indicada, se puede entonces también: (i) ceder (enajenar) la titularidad de una marca, patente o nombre comercial¹³, (ii) dar a un tercero una licencia de uso especialmente de una patente, o (iii) ceder el derecho de explotación de una marca, patente o nombre comercial (sin ceder la titularidad del intangible).

Es muy común -también- en esta materia ver contratos híbridos donde se utilicen en conjunto varios de los negocios jurídicos antes mencionados. Pero, en suma, tenemos que en esta materia se utilizan principalmente las siguientes figuras contractuales arriba comentadas:

1. Cesión de los derechos patrimoniales o enajenación de la titularidad del bien;
2. Cesión de los derechos de explotación;
3. Licenciamiento de uso;
4. Contratos de asistencia técnica; y
5. Contratos de prestación de servicios en general.

3.1. Cesión de derechos patrimoniales

En cuanto a la cesión de derechos patrimoniales, no se trata de otra cosa sino de la venta o enajenación de la titularidad del bien intangible como tal. Sin embargo, debe recordarse que en el caso de *derechos de autor* “no se puede hablar en ningún caso de venta o enajenación, ya que el derecho moral es *inalienable* y la cesión -que sólo abarca derechos patrimoniales- es *revocable* en todo tiempo, es *temporal* y sus efectos se interpretan de manera restrictiva, pues las modalidades de explotación no mencionadas en el contrato no pueden entenderse abarcadas por la cesión”¹⁴. La remuneración por este tipo de contrataciones normalmente es una cantidad fija y única. No obstante, pueden estipularse “pagos proporcionales a los ingresos del cesionario, anualidades vitalicias de monto fijo”¹⁵, entre otros.

3.2. Cesión de derechos de explotación

Por su parte, la cesión de los derechos de explotación del intangible es un contrato por cual el titular de algún bien intangible *cede* el derecho a otra persona

¹³ De acuerdo con MORLES: “la transferencia del nombre comercial sólo es posible si se hace junto con la empresa o establecimiento con el cual se ha estado usando”. Alfredo Morles Hernández, *Curso de Derecho Mercantil. Introducción. La empresa. El empresario*, tomo I, Abediciones – Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2017, p. 175.

¹⁴ *Ibid.*, p. 180.

¹⁵ *Idem.*

de explotarlo con el fin de obtener un beneficio económico, sin ceder la titularidad del bien o el derecho patrimonial sobre el mismo.

3.3. Licenciamiento de uso

El licenciamiento de uso se identifica con el contrato según el cual el titular de un intangible *autoriza* su uso, otorgándose al contratante una licencia para el uso individual o personal de un bien intangible en específico, distinguiéndose del contrato de cesión del derecho de explotación, ya que en los licenciamientos no ocurre cesión alguna para su explotación, sólo se disfruta de una concesión (autorización) para el uso del bien.

3.4. Asistencia técnica

El contrato de asistencia técnica, según la definición que brinda KORODY, consiste en aquel contrato “mediante el cual una persona física o jurídica proporciona a un adquirente un conjunto de conocimientos técnicos a cambio de una remuneración, bien sea en forma de un importe global, royalties periódicos o una participación accionaria”¹⁶.

3.5. Prestación de servicios

Pero adicional a lo anterior, también tenemos los contratos de prestación de servicios en general, diferentes a los que abarcaría el de asistencia técnica, en los que, por una contraprestación previamente establecida, se acuerda que el titular de algún bien *intangibile* prestará a un tercero algún servicio determinado utilizando dichos bienes.

3.6. Know-how

Y, finalmente, en referencia al *know-how*, entonces, se celebran -principalmente- contratos de asistencia técnica, pudiendo también ser contratos de prestación de servicios, los cuales se celebran en su mayoría en conjunto con el de licenciamiento de alguna patente, explotación de alguna marca, o similar.

III. El tratamiento de los intangibles en la LISLR

La legislación venezolana en materia de intangibles y, especialmente, el tratamiento fiscal de éstos, es (y siempre lo ha sido) escasa y dispersa. Para FRAGA-PITTALUGA: “en nuestro país el régimen tributario de los intangibles en general y de la propiedad intelectual en particular, es disperso, inconexo, insuficiente y poco preciso desde el punto de vista conceptual. A pesar de los encomiables esfuerzos que ha hecho la doctrina para tratar de sistematizarlo, las dificultades anotadas parecieran por ahora insuperables”¹⁷.

¹⁶ Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 30.

¹⁷ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, pp. 39-40.

Así mismo aclara que en materia fiscal “las leyes impositivas venezolanas confunden en ocasiones la cesión (*rectius*: licenciamiento) del uso y la explotación de bienes intangibles con prestaciones de servicio en las que el prestador utiliza bienes intangibles, sin reparar en que se trata de actividades económicas totalmente distintas que reclaman un tratamiento especial. Nuestras leyes tributarias tienen poca precisión técnica en esta materia. Esa falta de precisión técnica, aunada a la escasa y precaria regulación del tema, hace que el estudio de la fiscalidad de los intangibles constituya una tarea hasta cierto punto frustrante.// Por eso se afirma con razón que en Venezuela no existe un tratamiento tributario específico para los bienes intangibles en general, sino normas aisladas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (...)”¹⁸.

Por su parte, ROCHE ha dejado claro que “en Venezuela, las normas tributarias relacionadas con la asistencia técnica son, en el mejor de los casos, confusas, inciertas e invariablemente enredan tanto a quien presta la asistencia técnica como a quien la recibe en una maraña legal”¹⁹.

1. Los conceptos de la LISLR en materia de intangibles

De las normas aisladas a las que nos referiremos, y en lo que tiene que ver con conceptos de interés, nos encontramos con los artículos 42, 43 y 48 de la LISLR, en los cuales se establecen las definiciones de lo que debe entenderse, a estos fines, por *asistencia técnica*, *servicios tecnológicos* y *regalías*, según explicaremos en seguida.

La definición de *asistencia técnica* la encontramos en el artículo 42 de la LISLR, según el cual:

Artículo 42 LISLR. “A los fines del artículo anterior se entiende por asistencia técnica el *suministro de instrucciones*, escritos, grabaciones, películas y *demás instrumentos similares de carácter técnico*, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá *comprender la transferencia de conocimientos técnicos*, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería

¹⁸ *Ídem.*

¹⁹ Emilio J. Roche, “Relatoría general. Tema I. Parte general del impuesto sobre la renta”, en Juan Esteban Korody Tagliaferro (Coord.), *70 años del impuesto sobre la renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 116-117.

básica y de detalle, entendiéndose como:// 1. **Servicios de Ingeniería:** La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad.// 2. **Investigación y desarrollo de proyectos:** La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.// 3. **Asesoría y consultoría:** La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el *suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas* en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas” (resaltado nuestro).

Aquí nos encontramos con unas de las primeras confusiones en que incurre la Ley: (i) por un lado, al agrupar incorrectamente los conceptos de asistencia técnica y prestación de servicios en general en una sola categoría, lo que resultaría en que pudieran quedar por fuera la prestación de otros servicios no específicamente incluidos en la Ley como “asistencia técnica”; y (ii) por otro lado, al indicar que el “suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos” debe entenderse según la ley necesariamente como prestación de servicios.

Por su parte, de conformidad con el artículo 43 de la LISLR, “se entiende por servicios tecnológicos *la concesión para su uso y explotación* de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos” (cursivas agregadas). De acuerdo con la Ley, “servicios tecnológicos” puede tratarse indistintamente de un licenciamiento de uso o una cesión del derecho de explotación, pero únicamente de “patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos”.

Quedando por fuera de las definiciones antes revisadas, las marcas, el derecho de autor y el nombre comercial, cuya explotación puede ser igualmente cedida. Por su parte, otra de las confusiones que genera la Ley es el catalogar como “servicios” el licenciamiento de uso o simple cesión del derecho de explotación de determinados intangibles.

Por último, en cuanto a conceptos se refiere, nos encontramos con el párrafo único del artículo 48 de la LISLR, según el cual se definen las *regalías* o participaciones análogas, como “la cantidad que se paga en razón *del uso o goce* de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de

producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato” (cursivas agregadas).

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, la LISLR únicamente establece (confusamente) dos definiciones sobre los posibles negocios jurídicos que tienen por objeto intangibles: la asistencia técnica y los servicios tecnológicos (con sus fallas como brevemente indicamos); y – además– trae una definición de *regalías*, entendida ésta como una de las posibles formas de contraprestación a estipularse en los diferentes contratos que se manejen en esta materia.

De la definición de regalías, en los términos establecidos en la Ley, se desprenden dos elementos claves diferenciadores para que, a efectos del impuesto sobre la renta, se pueda determinar si se está en presencia o no de una regalía, independientemente de la denominación del contrato que establezca dicha contraprestación. Dichos elementos serían:

1. Debe tratarse necesariamente “*del uso o goce*” de (i) patentes; (ii) marcas, (iii) derechos de autor, (iv) procedimientos; o (v) derechos de exploración o explotación de recursos naturales; y
2. Los pagos deben fijarse en relación con *unidades de producción, de venta, exploración o explotación*.

Así tenemos que, aun cuando en un contrato se denomine “regalías” a la forma de contraprestación pactada, la misma no podrá entenderse como tal en materia de impuesto sobre la renta (y en especial en lo que se refiere a las rentas presuntas que luego atenderemos), a menos que cumpla con las dos condiciones antes indicadas. En ese mismo sentido, si llega a cumplir con las dos condiciones arriba establecidas, aun cuando se denomine la contraprestación de otra manera que no sea “regalías”, la misma se entenderá como tal a efectos de la aplicación de la LISLR.

Sobre la definición establecida en el artículo 48 de la LISLR, KORODY indica que: “Dos puntos son determinantes en la norma. En primer lugar, la definición está referida al uso o goce sobre los derechos de bienes intangibles descritos en la definición legal. Cualquier otro intangible o derecho sobre éstos, existente o por existir, que no encuadre perfectamente en la enumeración cerrada o números clausus, efectuada por el legislador en este caso, no genera a los efectos de la norma y en consecuencia no estamos en presencia de una regalía o «participación análoga»²⁰”.

Es decir, que si se trata de una operación o contrato sobre un intangible distinto a los indicados en el artículo 42 de la Ley (como pudiera serlo, por ejemplo, el de uso y explotación de un nombre comercial o secreto industrial), aun cuando los pagos se pacten en relación con unidades de producción o de venta,

²⁰ Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 94.

dicha contraprestación no podrá entenderse –bajo ningún concepto– como una “regalía” a los efectos de la LISLR.

Así, aun si se tratase “*del uso o goce*” de (i) patentes; (ii) marcas, (iii) derechos de autor, (iv) procedimientos; o (v) derechos de exploración o explotación de recursos naturales, si por algún motivo el pago no es fijado en relación con *unidades de producción, de venta, exploración o explotación*, el mismo no podrá encuadrarse –en materia de ISLR– en el concepto de “regalía”.

En este sentido, la Sala Político-Administrativa²¹, analizando tanto el concepto de regalías como el de asistencia técnica, ha manifestado lo siguiente:

“De acuerdo con las definiciones de asistencia técnica y de regalía, antes transcritas, aprecia la Sala que **para que se trate de una regalía es necesario que se ceda el derecho a usar y explotar** patentes, marcas de fábrica o comercial, dibujo, modelo, plan, fórmula, derechos de autor, procedimientos, derechos de explotación o unidades de producción; **y además que el monto pagado como contraprestación por la regalía sea fijado en relación a una unidad de producción, de exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato.**// Igualmente, se observa que **la asistencia técnica consiste en la transferencia de conocimientos técnicos suministrados desde el exterior para ser empleados en Venezuela en la producción de la renta** del contratante de esa asistencia. Estos conocimientos técnicos deberán ser destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta, y serán suministrados mediante instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos similares de carácter técnico.// En tal sentido, atendiendo al objeto y contraprestación convenida en los contratos de asistencia técnica y de asistencia técnica de personal, suscritos entre la contribuyente GEOSERVICES, S.A. y la empresa francesa Geoservices Sociéte Anonyme, así como a las definiciones, antes transcritas, contenidas en el convenio y en la Ley de Impuesto sobre la Renta, puede apreciarse que, **en el presente caso, no se está cediendo el uso y goce de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo, modelo, tecnología o metodología proveniente del exterior, ni el pago ha sido fijado con base en la producción que se obtenga por la utilización de la misma.** Se trata más bien de **una transferencia de conocimientos** para el análisis y elaboración de estudios geológicos, físicos, químicos y termodinámicos de muestras minerales, asistencia en la elaboración de trabajos de informática y de síntesis de datos relacionados con la realización de las actividades de investigación, exploración y perforación en el área de minas e hidrocarburos y de asesoría y asistencia técnica para la selección, diseño, desarrollo, operación y mantenimiento de maquinarias y equipos en general, cuyo pago

²¹ Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, del 28 de febrero de 2007, caso: GEOSERVICES, S.A., Exp. N° 2005-5098.

ha sido acordado en base no a la utilización de una marca, sino en una cantidad equivalente al 7% de los ingresos brutos anuales de la contribuyente, así como, por día trabajado en el mes por cada uno de los empleados que forman parte del personal.// De acuerdo a lo expuesto y al contenido de los contratos en cuestión, **los pagos efectuados por la contribuyente a la empresa francesa no pueden encuadrarse dentro del concepto de regalía contemplado en el citado convenio, por cuanto -como se indicó anteriormente- en el presente caso no se trata de pagos efectuados por el uso o concesión de uso de patente, marca de fábrica, etc., sino que se trata de una asistencia técnica consistente en una transferencia de conocimientos técnicos** suministrada desde el exterior a ser utilizados en Venezuela, por la contribuyente, para el análisis y elaboración de estudios geológicos, físicos, químicos y termodinámicos de muestras minerales, la asistencia en la elaboración de trabajos de informática y de síntesis de datos relacionados con la realización de las actividades de investigación, exploración y perforación en el área de minas e hidrocarburos y la asesoría y asistencia técnica para la selección, diseño, desarrollo, operación y mantenimiento de maquinarias y equipos en general, entre otros” (resaltado y cursivas agregadas).

Los conceptos estudiados en este particular tienen especial relevancia para determinar la gravabilidad de ingresos en materia de intangibles, así como en lo que respecta a lo que la LISLR define como “rentas presuntas” y que más adelante estudiaremos.

2. La disponibilidad de la renta en materia de intangibles

En este punto entraremos en el estudio de la disponibilidad de la renta, en general, para luego hacer lo propio en cuanto a la disponibilidad de la renta en materia de intangibles, en particular, es decir, sobre los momentos en que deben entenderse disponibles los ingresos percibidos por la cesión de derechos patrimoniales, enajenación o explotación de intangibles.

2.1. Generalidades sobre la disponibilidad de la renta

En primer término, debemos entender el concepto general de disponibilidad en materia de ISLR, para poder entender su tratamiento para un ingreso en específico (como lo pueden ser los derivados de la cesión de derechos patrimoniales, enajenación o explotación de intangibles). Así, debemos comprender que la disponibilidad de la renta o de los ingresos se relaciona con el *momento* -así determinado en la Ley- en que se deben entenderse fiscalmente gravables los enriquecimientos en cabeza del contribuyente.

Como bien lo indica ALVARADO: “Es oportuno para alcanzar mejor el concepto de *disponibilidad*, traer a cuento el siguiente párrafo de la Exposición de Motivos de la ley que dice: «El concepto de disponibilidad tal como ha sido analizado, ocupa un plano diferente del de las características que ya se han

expresado al definir la renta desde un punto de vista genérico, y tiende a precisar el momento en que la renta ya producida viene a entrar en el dominio fiscal. Por ello, su importancia no estriba tanto en determinar la existencia de la renta, como en fijar la oportunidad en que se causa el impuesto y el ejercicio fiscal al cual debe atribuirse el producto de éste».²²

Como se observa, se trata de un criterio legal según el cual se fija un *momento*, esté o no percibido efectivamente el ingreso, para gravar con el ISLR dicho ingreso, en otras palabras, la disponibilidad “regula los momentos escogidos por el legislador para considerar que los resultados económicos de una actividad pueden ser sometidos al proceso de determinación del enriquecimiento neto y a la aplicación de los tipos y tarifas previstos en la Ley”²³.

En criterio de CASTILLO CARVAJAL, “la disponibilidad constituye una creación legislativa, es decir, la Ley fija en forma más o menos arbitraria cuándo un enriquecimiento será objeto de gravamen, sin que resulte necesario que el contribuyente disponga en forma efectiva del ingreso al que legalmente tiene derecho. Por consiguiente, no puede asociarse la disponibilidad del ingreso a la posibilidad del contribuyente de usar, gozar y disponer de la renta porque no se lo impide ningún obstáculo de carácter jurídico o material, sino al momento escogido por la Ley para estimar que un ingreso represente un incremento patrimonial sometido al ISLR”²⁴.

Al respecto, RUÍZ MONTERO se ha referido a la disponibilidad del impuesto sobre la renta como “la oportunidad en la cual el titular de un enriquecimiento puede hacer uso del mismo desde el punto de vista legal y económico. En otras palabras, cuando puede hacer uso de ese enriquecimiento tanto de hecho como de derecho. Esto es importante para saber cuándo debe declarar tal o cual tipo de enriquecimiento, a los fines del impuesto sobre la renta”²⁵.

Ahora bien, de acuerdo con la LISLR, estos momentos se encuentran expresamente identificados en su artículo 5, el cual a tenor literal establece lo siguiente:

²² Manuel Alvarado, *El impuesto sobre la renta en Venezuela*, Librería Voluntad, S.A., Bogotá, 1944, p. 56.

²³ Exposición de motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, citada en: Jorge Meneses Corona, Jorge Enrique, *Diez temas de Derecho financiero y tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1991, p. 32.

²⁴ Juan C. Castillo Carvajal, “Disponibilidad de la renta”, en Jesús Sol, Leonardo Palacios, Elvira Dupouy, y Juan C. Fermín (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 61.

²⁵ José Félix Ruíz Montero, *El impuesto sobre la renta venezolano*, Editorial Livrosca, Caracas, 1994, p. 51.

Artículo 5 LISLR. “Los ingresos se considerarán disponibles **desde que se realicen las operaciones que los producen**, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e Inmuebles, **se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados** en el ejercicio gravable.

Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas, **se considerarán disponibles en el momento en que son pagados**” (resaltado nuestro).

Del artículo anterior, claramente se pueden identificar tres *momentos* específicos que el legislador designó para considerar *disponibles* y, en consecuencia, gravables con el ISLR, ciertos enriquecimientos, así como para determinar el ejercicio en el cual deben tomarse en cuenta, los cuales resumimos en el gráfico siguiente:

Momento de disponibilidad	Enriquecimientos
Criterio de lo pagado	<ul style="list-style-type: none"> - Sueldos y salarios (provenientes de relación de dependencia) - Ganancias fortuitas
Criterio de lo causado	- El resto de los enriquecimientos no listados bajo los otros criterios, dentro de los cuales se incluyen los derivados de regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos
Criterio de lo devengado	<ul style="list-style-type: none"> - Cesiones de crédito y operaciones de descuento - Los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles

El criterio de lo “pagado” se refiere a que se entienden disponibles los ingresos antes mencionados, en el *momento* en que los mismos son real y efectivamente *percibidos*, es decir, cuando el contribuyente tiene plena disposición efectiva de ese ingreso. O como lo expresa SÁNCHEZ GONZÁLEZ:

“La disponibilidad en este supuesto está supeditada a que los enriquecimientos se encuentren efectivamente percibidos por el contribuyente en dinero o en especie. Entonces, el gravamen depende de que se haya cobrado el precio o remuneración fijado por el contribuyente receptor del enriquecimiento.

No basta entonces que se emita la factura y se contabilice la operación, sino que –además– es necesario que se reciba la contraprestación respectiva, en dinero o en especie²⁶.

Los ingresos disponibles con base a lo “causado”, como lo denomina la LISLR, son gravables “desde que se realicen las operaciones que los producen”, por lo que se refiere a que son sujetos al ISLR dichos enriquecimientos a partir del *momento* en que *nace* el ingreso. Según ABACHE CARVAJAL: “los enriquecimientos [exclusivamente] causados, son aquéllos que sólo ameritan tener causa, esto es, una razón, motivo o circunstancia que jurídicamente justifique el nacimiento del enriquecimiento, o como lo refiere la ley, se entiende por tal momento la realización de la operación que da nacimiento al ingreso que constituirá su contraprestación”²⁷.

Finalmente, y de acuerdo con la propia LISLR, se entiende por el criterio de lo “devengado”, cuando los ingresos son gravables en el *momento* en el contribuyente goza del “derecho a exigir” el pago de la renta, es decir, desde el momento en que dicho ingreso es jurídicamente exigible o de plazo vencido. En palabras de CASTILLO CARVAJAL: “se considera devengado un ingreso desde el momento en que se debe, es decir, desde que se produce o se tiene un título sobre aquél por haber transcurrido el plazo para su pago, independientemente de que se hubiere cobrado o no. De manera que, por el sólo hecho de nacer un derecho de crédito, se genera un incremento de patrimonio para el beneficiario de la renta sometida a imposición”²⁸.

Por su parte, ABACHE CARVAJAL explica que “todo enriquecimiento debe –necesariamente– estar *causado* para ser disponible, lo que ocurre es que algunos enriquecimientos, además, tienen que haber sido *pagados* y otros deben encontrarse *devengados*. En otras palabras (...): la causación del enriquecimiento es *condición necesaria* para su disponibilidad, pero *no suficiente* en todos los casos, porque algunos enriquecimientos no sólo deben estar *causados*, sino que, adicionalmente, deben haber sido *pagados* (siendo, entonces, *causados* y *pagados*), mientras que otros tienen que además encontrarse *devengados*, jurídicamente exigibles o de plazo vencido (siendo así, *causados* y *devengados*)”²⁹.

Todo esto reviste la mayor importancia ya que, como veremos más adelante, el *momento* de disponibilidad de un ingreso en particular puede determinar -a su

²⁶ Salvador Sánchez González, El impuesto sobre la renta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (2000-2012), Editorial Melvin, Caracas, 2013, p. 21.

²⁷ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, p. 218.

²⁸ Juan C. Castillo Carvajal, *ob. cit.*, p. 66.

²⁹ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, p. 217.

vez- la oportunidad para deducir los gastos asociados a dichos ingresos³⁰, salvo determinadas y expresas excepciones así establecidas en la Ley, no aplicables al caso que nos ocupa.

2.2. Disponibilidad de las rentas percibidas por la cesión de derechos patrimoniales, enajenación o explotación de intangibles

2.2.1. Criterio de lo “pagado”: antes de la reforma de la LISLR de 2015

De los cambios introducidos en la última reforma de la LISLR, el que más nos interesa a efectos de este trabajo es la modificación de los momentos de disponibilidad de los ingresos establecidos en el artículo 5 de la ley.

Los cambios introducidos en la modificación de la LISLR del 2015, en comparación con la ley derogada³¹, en cuanto a la regla de disponibilidad de los ingresos³², se pueden esquematizar para facilitar su entendimiento de la siguiente manera:

³⁰ Cf. Juan C. Castillo Carvajal, *ob. cit.*, p. 62.

³¹ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

³² Artículo 5 de la LISLR 2014: “Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, **incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas** y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, **se considerarán disponibles en el momento en que son pagados**. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, **se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen**, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.// En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.// Parágrafo Único: Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, **se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable**” (subrayado nuestro).

LIBRO HOMENAJE AL DOCTOR HUMBERTO ROMERO-MUCI

Momento de disponibilidad	2014	2015
Criterio de lo pagado	<ul style="list-style-type: none"> - Sueldos y salarios (provenientes de relación de dependencia) - Ganancias fortuitas - Cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles - Los derivados de regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos - Dividendos - Honorarios profesionales - Enajenación de bienes inmuebles 	<ul style="list-style-type: none"> - Sueldos y salarios (provenientes de relación de dependencia) - Ganancias fortuitas
Criterio de lo causado	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios mercantiles - Venta de bienes muebles 	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios mercantiles - Venta de bienes muebles e inmuebles - Cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles (distinto al arrendamiento) - Los derivados de regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos - Dividendos - Honorarios profesionales
Criterio de lo devengado	<ul style="list-style-type: none"> - Cesiones de crédito y operaciones de descuento - Derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles 	<ul style="list-style-type: none"> - Cesiones de crédito y operaciones de descuento - Derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles

Se evidencia, así, que la modificación de la regla de disponibilidad de los ingresos consistió, más que todo, en pasar la gran mayoría de enriquecimientos del criterio de lo “pagado” al criterio de lo “causado”, con la supuesta intención

de adelantar el momento de gravabilidad de los ingresos y, con ello, anticipar la recaudación del impuesto por parte de la Administración Tributaria³³.

Así tenemos que, específicamente en materia de “regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” y por la “cesión del uso y goce de bienes muebles³⁴ “que, en la derogada LISLR del 2014, el *momento* de disponibilidad de los ingresos por estos conceptos, de conformidad con el anterior artículo 5 de dicha ley, era bajo el criterio de lo “pagado”.

En otras palabras, hasta tanto el contribuyente no hubiera efectivamente percibido el ingreso por dichos conceptos, los mismos no se entendían disponibles a efectos de su gravabilidad en materia de ISLR.

2.2.2. Criterio de lo “causado”: a partir de la reforma de la LISLR 2015

Como ya se explicó, al sustituir el criterio de lo “pagado” por el criterio de lo “causado”, específicamente en lo que se refiere a los ingresos derivados de “regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” y por la “cesión de uso y goce de bienes muebles”, de acuerdo con el *nuevo* artículo 5 de la LISLR, debemos concluir que -actualmente- se deben entender *disponibles* los enriquecimientos por concepto de “regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” y por la “cesión de uso y goce de bienes muebles”, desde el momento en que estén “causados” y no a partir de su efectivo “pago”.

El artículo 5 de la Ley vigente, establece en concreto y taxativamente los enriquecimientos específicos para los que aplicaría el criterio de lo *devengado* y de lo *pagado*, y en carácter residual, se indica que el criterio de lo *causado* aplicaría para cualquier otro ingreso. Por lo tanto, no estando incluidos específicamente en la lista expresa de los que deben entenderse disponibles bajo el criterio del devengo o del pago, deben en consecuencia entenderse disponibles con su *causación* todos los ingresos por concepto de “regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” y por la “cesión de uso y goce de bienes muebles”.

En suma, todo ingreso en materia de intangibles, cualquiera que sea la figura jurídica utilizada (entre ellas, asistencia técnica o servicios tecnológicos, o

³³ Decimos “supuesta” ya que, al permanecer la regla de la correspondencia inalterada, como más adelante se planteará, se adelanta igualmente el momento de la deducibilidad de dichos gastos, *i.e.* con su mera causación, no siendo necesario que los mismos se encuentren efectivamente pagados para que sean deducibles.

³⁴ Entendiendo los intangibles como bienes muebles.

cualquier otra) y la forma de pago (sea o no “regalías o participaciones análogas” en los términos definidos en la LISLR), se deberán entender disponibles bajo el criterio de lo *causado* a efectos de su gravabilidad en materia del ISLR.

3. Rentas presuntas

El legislador establece en la LISLR determinadas presunciones *iuris et de iure* o que no admiten prueba en contrario, sobre ciertas rentas percibidas en el extranjero pero que deben entenderse realizadas en Venezuela, y por tanto gravadas con el ISLR, incluidas bajo la denominación de “rentas presuntas”, dentro de las cuales se encuentran algunas en materia de intangibles. Por ello, la importancia de entender el concepto de *regalías*, por un lado, y de *asistencia técnica y servicios tecnológicos*, por el otro, como lo hemos venido explicando, ya que tienen un tratamiento específico y totalmente distinto dentro de la LISLR, en lo que se refiere a las rentas presuntas.

Como lo expresa KORODY, el legislador “consideró necesario, vista la dificultad práctica de someter adecuadamente sus potestades fiscalizadoras establecer en el capítulo IV del título II de la Ley de Impuesto sobre la Renta, un régimen de rentas presuntas, que como se sabe es método de determinación *ex lege* de la obligación tributaria para ciertas actividades económicas, ello basado en la supuesta dificultad de fiscalización y recaudación”³⁵.

Así nos encontramos, en primer lugar, con el artículo 34 de LISLR que establece el régimen de rentas presuntas en los casos de enriquecimientos percibidos por productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, en los siguientes términos:

“Artículo 34 LISLR. Los enriquecimientos netos de los contribuyentes productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, estarán constituidos por el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por el precio de la cesión del derecho de exhibición y por cualesquiera otros obtenidos en el país relacionado con las actividades señaladas. Igual régimen se aplicará a los contribuyentes que desde el exterior distribuyan para el país las películas y similares a que se contrae este artículo.”

En lo que se refiere a las agencias de noticias internacionales, el artículo 35 de la LISLR establece que:

“Artículo 35 de la LISLR. Los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales estarán constituidos por el quince por ciento (15%) de sus ingresos brutos.// Las bases previstas en el encabezamiento de este artículo se aplicarán para determinar los enriquecimientos netos totales derivados de la transmisión especial al exterior de espectáculos públicos

³⁵ Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 105.

televisados desde la República Bolivariana de Venezuela, cualquiera sea el domicilio de la empresa que obtenga los ingresos. A estos fines, se considerarán como parte de los ingresos brutos de las empresas operadoras en el país, las sumas que obtengan las cesionarias por la transmisión directa del espectáculo o por la cesión de sus derechos a terceros”.

En materia de enriquecimientos por concepto de *asistencia técnica* o *servicios tecnológicos*, el artículo 41 de la LISLR indica lo siguiente:

“Artículo 41 de la LISLR. Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que en función productora de rentas los utilicen en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de servicios tecnológicos”.

Sobre estos ingresos, el legislador en el artículo 44³⁶ excluye de la definición de asistencia técnica y servicios tecnológicos y, en consecuencia, del régimen de rentas presuntas a: (i) los ingresos que se obtengan por actividades docentes; (ii) cualquier otro que se derive de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico; (iii) las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados a la venta, y (iv) los reembolsos por bienes adquiridos en el exterior.

Por su parte, en relación con los enriquecimientos provenientes de *regalías* y *demás participaciones análogas*, el artículo 48 de LISLR señala que:

“Artículo 48 de la LISLR. Los enriquecimientos netos provenientes de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos”.

Vemos, entonces, que los enriquecimientos que se obtengan por un contribuyente no domiciliado en Venezuela con ocasión a cualquiera de estos

³⁶ Artículo 44 de la LISLR: “Se excluyen de los conceptos contenidos en los artículos 42 y 43 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, los ingresos que se obtengan en razón de actividades docentes y todos aquellos otros que deriven de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico a que se refiere el encabezamiento del artículo 42 del presente Decreto con Rango, valor y Fuerza de Ley.// Igualmente se excluyen de los conceptos contenidos en los artículos 42 y 43 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados a la venta, así como los reembolsos por bienes adquiridos en el exterior”.

conceptos, se entienden realizadas en el país por mandato del artículo 6³⁷ de la LISLR y, en consecuencia, gravables con el ISLR y sujetos -en principio³⁸- a retención en la fuente³⁹, de conformidad con el Reglamento Parcial de la LISLR en materia de Retenciones⁴⁰.

³⁷ Artículo 6 de la LISLR: “Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.// Son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela, entre otras, las siguientes:// a. Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.// b. Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.// c. Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.// d. Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.// e. Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.// f. Los enriquecimientos de las empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en el país.// g. Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.// h. Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en la República Bolivariana de Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en la República Bolivariana de Venezuela.// Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.// i. Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en la República Bolivariana de Venezuela.// Igualmente se consideran realizadas en el país, las actividades oficiales llevadas a cabo en el exterior por los funcionarios de los Poderes Públicos nacionales, estatales o municipales, así como la actividad de los representantes de los Institutos Autónomos o Empresas del Estado, a quienes se les encomienden funciones o estudios fuera del país”.

³⁸ En esta materia siempre será importante analizar si aplica algún Convenio suscrito por Venezuela para evitar la doble tributación, de acuerdo con el cual se pueda determinar si se activaría o no el régimen de rentas presuntas establecido en la LISLR.

³⁹ Sobre el tratamiento de las retenciones en esta materia, *vid.* KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban, *ob. cit.*, pp. 107-108.

⁴⁰ Gaceta Oficial N° 36.203 del 12 de mayo de 1997.

Teniendo en cuenta lo expuesto, podemos resumir el régimen de rentas presuntas de la siguiente manera:

- a. **Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión:** se presume como enriquecimiento neto gravable con el ISLR el 25% de sus ingresos brutos;
- b. **Agencias de noticias internacionales:** se presume como enriquecimiento neto gravable con el ISLR el 15% de sus ingresos brutos;
- c. **Proveedores extranjeros de asistencia técnica:** se presume como enriquecimiento neto gravable con el ISLR el 30% de sus ingresos brutos;
- d. **Proveedores extranjeros de servicios tecnológicos:** se presume como enriquecimiento neto gravable con el ISLR el 50% de sus ingresos brutos; y
- e. **Pagos recibidos por beneficiarios no domiciliados en el país por concepto de regalías y demás participaciones análogas:** se presume como enriquecimiento neto gravable con el ISLR el 90% del monto obtenido por tales conceptos.

Aunque luzca evidente, hay que dejar claro que cuando los servicios o pagos (tales como los indicados en la lista anterior) son recibidos, desarrollados o prestados *dentro* del país, no se activaría el -ampliamente criticado⁴¹- régimen de rentas presuntas aquí analizado, en tanto la determinación se realizaría sobre base cierta y tributarían bajo el régimen ordinario establecido en la LISLR.

⁴¹ “El sistema presuntivo antes analizado sobre los intangibles y especialmente el referido a las rentas calificadas de “regalías y demás participaciones análogas”, debe entenderse como un método optativo para aquel contribuyente que no puede demostrar adecuadamente su verdadera capacidad contributiva, independientemente que éste contribuyente se encuentre residenciado, domiciliado o no el país. En efecto, de todo lo anterior se desprende que la configuración de cada uno de los tributos integrados en el marco del ordenamiento jurídico venezolano debe atender, en mayor o menor medida, ya se trate de impuestos directos (como el Impuesto sobre la Renta) o indirectos, a la capacidad económica de los contribuyentes, siendo que la ausencia de tal referencia en la estructura técnica de cualquier prestación de carácter tributario viciaría de inconstitucionalidad la norma legal que la contemplase”. Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 119.

4. La deducibilidad de los gastos en materia de intangibles

4.1. Momento de deducibilidad del gasto

4.1.1. La deducibilidad de los gastos a partir del momento de disponibilidad de los ingresos: la regla de correspondencia

Las reglas de disponibilidad de los ingresos (artículo 5 de la LISLR), antes atendidas, son -en correspondencia- las reglas de la propia deducibilidad de los gastos asociados a dichos ingresos, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la LISLR, según el cual:

Artículo 32 LISLR. “Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los párrafos duodécimo y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este Capítulo **deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.// Cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados** en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley” (resaltado nuestro).

Esta norma contiene, entonces, lo que se conoce como la “regla de correspondencia”, según la cual, en materia de deducciones, se delimita el *momento* de la deducibilidad del gasto conforme con las reglas de disponibilidad de los ingresos establecidas en el artículo 5 de la LISLR, antes explicado, determinando igualmente el ejercicio en el cual deben tomarse en cuenta dichas deducciones a efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable. Así lo precisa CASTILLO CARVAJAL: “la disponibilidad no solo determina la oportunidad cuando un ingreso integrará la base imponible del ISLR, sino que igualmente fija el momento cuando se imputará los egresos incurridos por el contribuyente con el objeto de producir o mantener la renta”⁴².

Todo lo anterior debe analizarse junto con el artículo 27 de la LISLR, según el cual se establecen las reglas generales (y especiales) de deducibilidad de los gastos a efectos de determinar el enriquecimiento neto global, y que lee:

“Artículo 27 LISLR. “Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento: (...)”.

⁴² Juan C. Castillo Carvajal, *ob. cit.*, p. 64.

Esta norma, al indicar en su encabezado que las deducciones “*salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresados causados*”, ha generado en la doctrina venezolana diferentes opiniones en cuanto al momento de deducibilidad del gasto.

En este sentido, encontramos la posición planteada por KORODY, quien opina que: “(...) la regla general para la deducción es que el gasto se encuentra causado, salvo en los casos donde expresamente la norma indique que es pagado (...)”⁴³.

Asumiendo dicha posición, los gastos por concepto de “regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país”, siempre serían deducibles al momento de su *causación*, independientemente de las reglas de disponibilidad vigentes para el momento de la deducibilidad del mismo.

Por su parte, ABACHE CARVAJAL es de la opinión que la redacción del encabezado del mencionado artículo no es la que determina, por sí sola, el momento en que debe o no hacerse la deducción de un gasto determinado, y que existe para ello la regla de correspondencia entre el enriquecimiento y el gasto. Así, explica lo que sigue:

“(...) la regla de disponibilidad de los enriquecimientos es –en idéntica medida– una regla de la propia deducibilidad del gasto. A otras voces, el artículo 5 de la LISLR integra –por mandato del artículo 32 *eiusdem*– el aspecto temporal del hecho imponible en una doble vertiente: tanto en el enriquecimiento (incremento patrimonial), cuanto en el gasto (decremento patrimonial), introduciendo de esta manera una racional simetría en el tratamiento en el tiempo de estos conceptos.// En efecto, el artículo 32 de la LISLR indica que los gastos que remuneren ingresos disponibles con fundamento en el criterio de lo pagado, serán igualmente deducibles cuando sean pagados, mientras que los gastos que remuneren ingresos que se entienden disponibles sobre la base de lo causado –y lo devengado–, serán deducibles cuando estén causados, sin necesidad, en principio, de haber sido pagados”⁴⁴.

Continúa el mencionado autor explicando que:

“Al interpretar el nuevo artículo 5 de LISLR, conjuntamente con el 32 *eiusdem*, a propósito de la regla de correspondencia del gasto (egreso) con el enriquecimiento (ingreso), y teniendo en cuenta que esta regla se mantiene inalterada en esta última reforma, debe observarse que a partir de la entrada en vigencia de la modificación de la LISLR, al tenerse en cuenta que los enriquecimientos por concepto de regalías se entenderán (ahora)

⁴³ Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 137.

⁴⁴ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, pp. 221-222.

disponibles a partir de que estén causados, entonces también serán dichos gastos deducibles, de conformidad con la regla de correspondencia, desde su mera causación”⁴⁵.

Lo que queda claro es que necesariamente los gastos (y los ingresos) deben estar *causados*, es decir, debe haber nacido el gasto (y el ingreso), para ser deducibles (o para ser gravados en el caso del ingreso), y además en determinados casos, o como bien dice el artículo 27: “salvo disposición en contrario”, se exige que los gastos estén -adicionalmente- *pagados*, a efectos de su deducibilidad⁴⁶.

4.1.2. Momento de deducibilidad de los gastos en materia de intangibles

El artículo 27 de la LISLR, antes citado, hace entonces referencia de manera enunciativa y no taxativa, a los distintos gastos que puede deducir un contribuyente a efectos de determinar su enriquecimiento neto gravable, dentro de los cuales están expresamente incluidos varios gastos relacionados con la materia de intangibles. Así nos encontramos, entre otros, con los siguientes gastos⁴⁷ en la disciplina que nos ocupa:

1. Por los “derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión” (numeral 15);
2. Por concepto de “regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” (numeral 16);
3. Por concepto de “investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador” (numeral 20); y
4. Cualquier otro gasto que tenga que ver con el uso y aprovechamiento de bienes intangibles, siempre que se cumplan con las condiciones generales de deducibilidad del gasto, que explicaremos a continuación.

De esta manera tenemos que, en lo que respecta a los primeros dos gastos arriba listados (*i. e.* por derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, y por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país), en virtud de la regla de correspondencia antes explicada, en interpretación conjunta de los artículos 5, 27 y 32 de la LISLR, debemos entender –desde la reforma de la LISLR del

⁴⁵ *Ibíd.*, p. 237.

⁴⁶ *Cf. Ibíd.*, p. 214.

⁴⁷ *Cf. Luis Fraga-Pittaluga, ob. cit.*, p. 75.

2015–, que actualmente ambos gastos son deducibles para los contribuyentes con su mera “causación”.

Por su parte, los gastos por concepto “investigación y desarrollo”, como bien lo indica el numeral 20 del artículo 27 de la LISLR, deben haber sido efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable a efecto de que puedan ser deducidos.

Y, finalmente, en relación con cualquier otro gasto no expresamente listado en el artículo 27 que se encuentre vinculado con bienes inmateriales, deberá analizarse el momento de la disponibilidad del ingreso (de conformidad con el artículo 5 de la LISLR), para que, en aplicación de la regla de correspondencia (artículo 32 de la LISLR) y la regla de la deducibilidad de los gastos en la determinación del enriquecimiento neto gravable (artículo 27 de la LISLR), se pueda precisar su momento de deducibilidad. De conformidad con la vigente norma, si no está expresamente incluido en los momentos de disponibilidad conforme con el criterio de lo *pagado*, el momento de su deducibilidad se identificará con el momento de su *causación*.

4.2. Condiciones de la deducibilidad del gasto

Ahora bien, más allá de identificar los gastos que pueden ser deducidos en esta materia, y el momento para hacerlo, debemos igualmente estudiar las condiciones tanto generales, como específicas, de deducibilidad de los gastos aplicables a los intangibles. A esta cuestión nos dedicaremos en seguida.

4.2.1. Condiciones generales de la deducibilidad del gasto

El encabezado del artículo 27 de la LISLR, por su parte, también establece ciertas condiciones generales que deben reunir los gastos a efectos de su deducibilidad. En este sentido, la norma en cuestión indica lo que sigue:

Artículo 27 de la LISLR. “Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, **deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento (...)**” (resaltado agregado).

Así tenemos que los gastos, para ser deducibles, deben ser: (i) causados; (ii) no imputados al costo; (iii) normales; (iv) necesarios; (v) hechos en el país; y (vi) con la finalidad de producir la renta. Veamos a qué se refieren estas características.

i. Causados

Esta primera condición, obedece fundamentalmente a cuestiones de hecho que deben verificarse en cada caso en particular. Como ya se explicó anteriormente, se refiere a que se entiende realizada la operación que produce los gastos, es decir, que no hay una expectativa del gasto, sino una obligación, esté o no pagado el mismo.

En este aspecto debe tenerse en cuenta, como se ha mencionado antes, que todo gasto debe estar siempre y necesariamente causado para ser deducible, y que –además– en determinadas circunstancias, el legislador ha previsto que, además, debe estar pagado para poder ser deducido.

Al respecto, ROMERO-MUCI es muy claro al explicar que “se entiende por *gasto causado* aquel efectivamente incurrido, aunque no haya sido pagado, esto es, el que representa una alteración patrimonial definitiva, bien que se haya recibido el bien o servicio correspondiente al gasto de que se trata o porque haya implicado la disminución cierta de un activo o el aumento cierto de un pasivo. Por su parte el *gasto pagado*, es aquel cuya contraprestación ha sido cumplida mediante la transferencia del dar que es su objeto”⁴⁸.

ii. No imputados al costo

Este segundo requisito tiene como finalidad prohibir una doble minoración del ingreso por ambas vías, tanto por la vía de deducibilidad del gasto como por la de la imputación al costo. O son gastos o son costos, conforme con las normas de la LISLR. Todo aquello deducido por la vía del gasto, no se puede –a su vez– pretender ser imputado al costo.

Sobre este particular, ROMERO-MUCI explica que: “se entiende por *erogación no imputable al costo*, aquella erogación destinada a la producción de la renta que se capitaliza, esto es, que es recuperada en el ejercicio en el que se causa o paga. «El beneficio que el contribuyente deriva del gasto se realiza y desaparece dentro del curso del año gravable» [citando a TINOCO⁴⁹]. Por el contrario, las erogaciones imputables al costo son aquellas que se capitalizan y se denominan «inversiones» o «inversiones de capital» y contablemente se identifican como «costos». Su recuperación opera en un ejercicio distinto de aquel en el que se genera el ingreso que lo origina (...)»⁵⁰ (corchetes agregados).

iii. Normales

La tercera condición está referida a que la cuantía de la deducción no sea excesiva en el contexto de las operaciones normales del contribuyente, dada la naturaleza de su actividad y las dimensiones del contribuyente. Este requisito se verifica generalmente a través de un análisis comparativo de la situación del contribuyente que pretende realizar la deducción en relación con otros

⁴⁸ Humberto Romero-Muci, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta. «Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico»“, *Un siglo de historia y derecho. 100 años del Escritorio Tinoco, Traviesa, Planchart & Núñez*, Universidad Católica Andrés Bello - Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez, Caracas, 2014, p. 548.

⁴⁹ Pedro R. Tinoco (h), *Comentarios a la Ley de impuesto sobre la renta de Venezuela*, tomo II, Madrid, 1955, p. 400.

⁵⁰ Humberto Romero-Muci, *ob. cit.*, pp. 548-549.

contribuyentes que tengan el mismo objeto social o realicen actividades económicas similares.

Así aclara ROMERO-MUCI que: “se entiende por *gasto normal* la calidad de la erogación proporcionada, que se incurre de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de su renta. El gasto normal es aquel que no es excesivo, por lo que debe determinarse con fundamento en el análisis de cada caso concreto vinculándolo con sus semejantes a fin de verificar si la cuantía del mismo resulta proporcional con la naturaleza de la erogación”⁵¹.

iv. Necesarios

Este requisito exige que el gasto sea derivado de situaciones inherentes, indispensables y adecuadas al cumplimiento de las actividades económicas del contribuyente, esto es, que el gasto tenga una relación directa con la producción de la renta. En otras palabras: “se entiende por gasto necesario aquel cuya finalidad económica directa es la producción del enriquecimiento gravable, esto es, que haya una relación de causalidad inmediata entre el gasto y la fuente generadora de renta”⁵².

v. Hechos en el país

A este respecto, ROMERO-MUCI llama a esta condición la del “gasto localizado”, y lo define como aquel que “tiene su causa simétricamente en el territorio fuente del ingreso que contribuye a generar. Es deducible el gasto territorial que sirve para generar el ingreso territorial. Por el contrario, solo es deducible el gasto extraterritorial que contribuye a la generación del ingreso extraterritorial. La asimetría espacial del gasto se considera técnicamente irrazonable porque implica ausencia de causalidad en la generación del enriquecimiento. Excepcionalmente el gasto extraterritorial es deducible del ingreso territorial, como en el caso del dirigido a la exportación o a la importación de bienes o servicios o el del establecimiento permanente. En atención al carácter global del impuesto sobre la renta, la más moderna doctrina patria se pronuncia por permitir la deducción de cualquier gasto independientemente del lugar de su generación”⁵³.

Sobre la irracionalidad de esta condición del gasto, ROCHE explicó que “no tiene sentido mantener el requisito de que un gasto debe remunerar servicios y actividades ocurridas en Venezuela para que pueda ser deducible de los ingresos de fuente venezolana. Esta relatoría propone unificar el tratamiento de los gastos deducibles y permitir que un gasto, independientemente de que remunere

⁵¹ *Ibíd.*, p. 549.

⁵² *Ibíd.*, p. 550.

⁵³ *Ibíd.*, p. 551.

operaciones territoriales o extraterritoriales, sea deducible si se incurre para producir enriquecimientos territoriales”⁵⁴.

vi. Con la finalidad de producir la renta

Finalmente, tenemos como condición para la deducibilidad de los gastos, que éstos se generen con la finalidad de producir la renta. Esto es, para que un gasto pueda ser deducido, debe estar conectado o vinculado directamente con la actividad económica del contribuyente.

Este requisito está igualmente atado o vinculado a la necesidad del gasto, según se explicó anteriormente. Lo que evidencia la importancia que le dio el legislador a esta condición del gasto a efectos de ser deducible, al punto de regularla por partida doble, destacándose que es necesaria una relación directa de la erogación con la producción de la renta.

4.2.2. Condiciones particulares para la deducibilidad del gasto en materia de intangibles

En la LISLR se establece la obligatoriedad para el contribuyente, en los casos de asistencia técnica y servicios tecnológicos, de presentar ante la Administración Tributaria soportes que demuestren que los contribuyentes realizaron las gestiones necesarias para contratar esos mismos servicios *en el país*, con la finalidad de poder optar así a la deducibilidad del gasto correspondiente. Es decir, para poder deducir gastos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos recibidos por contribuyentes desde el exterior, deben demostrar primero que tal asistencia o servicio no podía ser prestado u obtenido en el país.

En este sentido, establece el Parágrafo Decimocuarto del artículo 27 de la LISLR lo siguiente:

Artículo 27, parágrafo Decimocuarto de la LISLR: “No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país” (resaltado nuestro).

Al respecto, FRAGA-PITTALUGA comenta que: “Por otra parte, conforme a lo establecido en el Parágrafo Décimo Cuarto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se admite la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. La norma exige que el

⁵⁴ Emilio J. Roche, *ob. cit.*, p. 107.

contribuyente presente ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país”⁵⁵.

Sobre la irracionalidad de esta norma, KORODY ha afirmado lo siguiente: “Lo que sí se hace evidente de esta limitación es la libertad interpretativa y por lo tanto la discrecionalidad otorgada a la Administración pues, tal como se ha visto en otros casos, la Administración podría, desconocer los documentos y recaudos de las diligencias efectuadas por un contribuyente a los fines de buscar un prestador de servicios en el país y además valerse del traslado irregular de la prueba que contempla la norma y en consecuencia rechazar con alto grado de discrecionalidad -e irracionalidad- un gasto efectivamente causado o pagado, por un servicio efectivamente prestado y aprovechado en el país, normal y necesario para la producción de la renta, pero que por la circunstancia aquí descrita sería rechazado y por lo tanto, se vería violentado el principio constitucional de tributar con base a la capacidad contributiva de un contribuyente, ya que su renta neta gravable, al no contemplar el gasto sería mayor a la que realmente es”⁵⁶.

Por su parte, el Parágrafo Decimoséptimo del mencionado artículo 27 de la LISLR, establece:

Artículo 27, parágrafo Decimoséptimo de la LISLR: “(...) no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos (...)”.

De acuerdo con esta norma, no son deducibles por la oficina central de una empresa o sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, aquellos pagos realizados por parte del establecimiento permanente por concepto de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos, sólo si estos corresponden al pago por (i) utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, o (ii) por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivo.

⁵⁵ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, p. 76.

⁵⁶ Juan Esteban Korody Tagliaferro, *ob. cit.*, p. 144.

4.3. La eliminación del párrafo único del artículo 32 en la reforma de la LISLR de 2015

Finalmente, otra de las modificaciones introducidas en la reforma de la LISLR de 2015 fue la irracional eliminación del párrafo único del artículo 32 LISLR, el cual leía en la derogada LISLR de 2014 de la manera siguiente:

Parágrafo Único del artículo 32 LISLR 2014. **“Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, [16 (sic)⁵⁷], 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este párrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago”** (resaltado y corchetes agregados).

El párrafo único antes citado establecía lo que se denominaba la regla de la “corrección del gasto causado acumulado no pagado”, según la cual se tenía la obligación de *revertir* como ingresos aquellos gastos que se hubiesen deducido con su causación y que no se hubiesen pagado en el ejercicio siguiente. La finalidad de esta norma, como se puede entender, era la de “fijar un lapso máximo de aprovechamiento de la deducción por parte del contribuyente, que sin haber sido *pagada* hubiese estado causada, respetando –teóricamente– la regla de correspondencia del gasto”⁵⁸.

La regla del gasto causado acumulado, en palabras de ABACHE CARVAJAL, era una norma complementaria y auxiliar de la regla de correspondencia del gasto con el enriquecimiento, “cuya finalidad no es (era) otra

⁵⁷ “El numeral 16 del artículo 27 de la LISLR, referido –precisamente– a «Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país», fue inexplicablemente omitido en el Parágrafo Único del artículo 32 en la reforma de la LISLR de 2014 [publicada en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014], aun cuando dicho artículo no fue objeto de reforma (parcial o integral) alguna. Siendo así, la norma debe leerse sin esa (injustificada y antijurídica) omisión o recorte, tal cual como estaba contenida en la reforma de la LISLR de 2007 [publicada en Gaceta Oficial N° 38.529, 25 de septiembre de 2006]”. Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, p. 223.

⁵⁸ *Ibid.*, pp. 223-224.

que dotar de racionalidad al régimen de deducibilidad del gasto al integrarlo decida y simétricamente con las reglas de disponibilidad del enriquecimiento”⁵⁹.

Al respecto, FRAGA-PITTALUGA ha considerado que: “Desafortunadamente la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015 deja sin regulación un asunto muy importante, y es cómo proceder en el caso de los gastos deducidos a partir de su causación, pero que luego no hayan sido efectivamente pagados. Como hemos dicho, el párrafo único del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007, disponía que los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberían ser declarados como ingresos del año siguiente si durante este no se ha efectuado el pago; pero ahora esa regla fue inexplicablemente eliminada.// Sin embargo, es posible prever que aquellos gastos deducidos a partir de su causación que no hayan resultado en verdaderos egresos para el contribuyente, porque no fueron realmente pagados, serán rechazados por la Administración Tributaria, al entender que habría una disminución ficticia de la base imponible y, por lo tanto, un pago de impuesto inferior al realmente debido”⁶⁰.

La eliminación por el legislador de la norma, permite asumir la posición de que actualmente y desde la entrada en vigencia de la reforma de la LISLR de 2015, los contribuyentes no están obligados a pagar los gastos causados -efectivamente deducidos- para mantener su deducibilidad ni, por vía de consecuencia, a declararlos como ingresos -en el ejercicio siguiente- en caso de no haberlos pagado en el indicado ejercicio siguiente.

Ante la inexistencia de regla alguna de “corrección del gasto causado acumulado no pagado”, no se tiene la obligación de pagar en el ejercicio siguiente los “gastos causados no pagados” para mantener su deducibilidad, ni se tiene la obligación de declarar en los ejercicios siguientes como “ingreso” tales gastos deducidos por concepto regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos, aun cuando los mismos no se hayan pagado. Esa regla, simplemente, fue derogada.

En esta línea, ABACHE CARVAJAL considera que: “resulta apreciable de la irracional eliminación del indicado Parágrafo Único del artículo 32 de la LISLR, que esto se traduce en que el contribuyente no tendría que pagar el gasto por concepto de regalías en el ejercicio siguiente al del disfrute de su deducción por su mera causación, a efectos de mantener el gasto efectivamente deducido de la renta bruta. A otro decir: en la medida que ya no existe la regla de corrección del gasto causado acumulado no pagado, el gasto por concepto de regalías –así como cualquier y todo egreso deducible con su causación–, se mantendrá deducido aun cuando el contribuyente no lo pague en el ejercicio siguiente (*ni en*

⁵⁹ *Ibid.*, pp. 224-225.

⁶⁰ Luis Fraga-Pittaluga, *ob. cit.*, p. 79.

ningún otro), por razón de la eliminación de la regla que establecía su reverso como ingreso”⁶¹.

IV. Conclusiones

1. Los *intangibles* o bienes *inmateriales* son propiamente *bienes* -aun cuando los mismos sean incorporales-, estando sujetos a protección jurídica en tanto los mismos puedan ser objeto de explotación y que generen para su titular un beneficio económico.
2. Hay diferentes figuras contractuales utilizadas en materia de intangibles, entre ellas: (i) cesión de los derechos patrimoniales (aplicable en materia de derechos de autor) o enajenación de la titularidad del bien intangible; (ii) cesión de los derechos de explotación; (iii) licenciamiento de uso; (iii) contratos de asistencia técnica, (aplicable sobre todo con relación al *Know-how*); y finalmente (iv) los contratos de prestación de servicios en general mediante el uso de intangibles. También es muy común en esta materia ver contratos híbridos donde se utilicen en conjunto varios de los negocios jurídicos antes mencionados.
3. En lo que se refiere a la legislación venezolana en materia de intangibles, y especialmente el tratamiento fiscal de éstos, ha quedado claro que la misma es poco precisa, generando más bien confusión a la hora de aplicar las normas en esta materia. La LISLR mezcla conceptos como el de licenciamiento de uso y explotación de bienes con prestaciones de servicio y sólo trae una definición de cómo pueden ser remuneradas ciertas actividades que involucran intangibles, incluyendo en la definición que es aplicable para ciertos negocios jurídicos, y dejando otros por fuera, lo que genera aún mayores confusiones.
4. En lo que se refiere a la disponibilidad de los enriquecimientos derivados por concepto de “regalías y demás participaciones análogas, incluidos los pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos” y por la “cesión de uso y goce de bienes muebles”, actualmente se deben entender *disponibles* los mismos desde el momento en que estén “causados” y no a partir de su efectivo “pago”.
5. Todo ingreso en materia de intangibles, cualquiera que sea la figura jurídica utilizada (asistencia técnica o servicios tecnológicos, o cualquier otra) y la forma de pago (sea o no “regalías o participaciones análogas” en los términos definidos en la LISLR), se deberán entender disponibles bajo el criterio de lo *causado* a efectos de su gravabilidad en materia de impuesto sobre la renta.

⁶¹ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, p. 238.

6. El legislador establece en la LISLR determinadas presunciones *iuris et de iure* o que no admiten prueba en contrario, sobre ciertas rentas percibidas en el extranjero pero que deben entenderse realizadas en Venezuela, y por tanto gravadas con el ISLR, incluidas bajo la denominación de “rentas presuntas”, dentro de las cuales se incluyen varias en materia de intangibles, como lo son las rentas percibidas por: (i) Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión; (ii) Agencias de noticias internacionales; (iii) Proveedores extranjeros de asistencia técnica; (iv) Proveedores extranjeros de servicios tecnológicos; (v) beneficiarios no domiciliados en el país por concepto de regalías y demás participaciones análogas.
7. En lo que se refiere a la deducibilidad de gastos, tenemos que la LISLR establece de manera enunciativa, más no taxativa, en su artículo 27, algunos gastos en materia de intangibles que pueden ser deducidos si cumplen con las condiciones generales de deducibilidad de los gastos, a saber: (i) causados; (ii) no imputados al costo; (iii) normales; (iv) necesarios; (v) hechos en el país; y (vi) con la finalidad de producir la renta.
8. Los expresamente incluidos en el artículo 27 en la materia que nos ocupa, son los gastos por concepto de (i) derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión (numeral 15); (ii) regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país (numeral 16); y de (iii) investigación y desarrollo (numeral 20).
9. En lo que se refiere a los gastos (i) por derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, y (ii) por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como (iii) las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país, en virtud de la regla de correspondencia y en interpretación conjunta de los artículos 5, 27 y 32 de la LISLR, se debe entender que actualmente dichos gastos son deducibles para los contribuyentes con su mera “causación”.
10. Los gastos por concepto “investigación y desarrollo”, como bien lo indica el numeral 20 del artículo 27 de la LISLR, serán deducibles cuando hayan sido efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable del que se trate.
11. Hay que recordar que los gastos por concepto de *asistencia técnica* o *servicios tecnológicos* pagados a favor de empresas del exterior, para que sean deducibles, debe el contribuyente demostrar que tales servicios no se podían prestar en el país para el momento de su causación.

12. Por su parte, hay que recordar que, de conformidad con el párrafo Decimoséptimo del artículo 27 de la LISLR, no son deducibles por la oficina central de una empresa o sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, aquellos pagos realizados por parte del establecimiento permanente por concepto de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos, sólo si estos corresponden al pago por (i) utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, o (ii) por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivo.
13. Finalmente, y en virtud de la eliminación del párrafo único del artículo 32 de la LISLR, al no existir actualmente la regla de “corrección del gasto causado acumulado no pagado”, los contribuyentes no tienen la obligación de pagar en el ejercicio siguiente los “gastos causados y efectivamente deducidos” para mantener su deducibilidad, ni declararlos como “ingreso” en el ejercicio siguiente, aun cuando los mismos no se hayan pagado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La desinstitutionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales – Editorial Jurídica Venezolana – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

ALVARADO, Manuel, *El impuesto sobre la renta en Venezuela*, Librería Voluntad, S.A., Bogotá, 1944.

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, “Tributación de los activos intangibles”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 136, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2021.

ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, “La propiedad intelectual en sus diversas facetas”, *Propiedad Intelectual, Derecho de Autor y Propiedad Industrial. Homenaje al Dr. Ricardo Antequera Parilli*, tomo I, Universidad de Margarita, Mérida, 2004.

____ “La decisión 344 de la Comunidad Andina de régimen común sobre propiedad industrial. (Una visión panorámica a la luz de la jurisprudencia y la doctrina)”, *Legislación sobre propiedad industrial*, Colección Textos Legislativos N° 18, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999.

BERTONE, Luis Eduardo y CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, *Derecho de marcas*, tomo II, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1989.

CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, “Disponibilidad de la renta”, en Sol, Jesús, Palacios, Leonardo, Dupouy, Elvira, y Fermín, Juan C. (Coords.), *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

Diccionario de la Real Academia Española. Consultado en: <https://dle.rae.es/intangible>

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *Fiscalidad de los intangibles y de la propiedad intelectual*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales – Editorial Jurídica Venezolana – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2021.

KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban, *Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

LEÁÑEZ BERRIZBEITIA, Eduardo, “Tributación de bienes intangibles”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 136, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2012.

MENESES CORONA, Jorge Enrique, *Diez temas de Derecho financiero y tributario*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1991.

MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *Curso de Derecho Mercantil. Los contratos mercantiles. Derecho Concursal*, tomo IV, Abediciones – Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2017.

____ *Curso de Derecho Mercantil. Introducción. La empresa. El empresario*, tomo I, Abediciones – Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2017.

ROCHE, Emilio J., “Relatoría general. Tema I. Parte general del impuesto sobre la renta”, en Korody Tagliaferro, Juan Esteban (Coord.), *70 años del impuesto sobre la renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

ROMERO-MUCI, Humberto, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta «un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico»”, *Un siglo de historia y derecho. 100 años del Escritorio Tinoco, Traviesa, Planchart & Núñez*, Universidad Católica Andrés Bello - Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez, Caracas, 2014.

RUÍZ MONTERO, José Félix, *El impuesto sobre la renta venezolano*, Editorial Livrosca, Caracas, 1994.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El impuesto sobre la renta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (2000-2012)*, Editorial Melvin, Caracas, 2013.

TINOCO, Pedro R. (h), *Comentarios a la Ley de impuesto sobre la renta de Venezuela*, tomo II, Madrid, 1955.

UZCÁTEGUI ANGULO, Astrid (Coord.), *Summa de propiedad intelectual: doctrina venezolana*, volumen primero, Colección Centenario 1915-2015, Academia de Ciencias Jurídicas y Políticas – Universidad de Los Andes, Caracas, 1999.

EL CONCEPTO DE TERRITORIALIDAD EN EL METAVERSO: ¿ACASO UN PUNTO DE ENCUENTRO ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO?

Víctor Hugo Guerra Hernández*

*“...Ni la tecnología, ni la disrupción que la acompaña, son una fuerza exógena sobre la cual los seres humanos no tienen control. Todos somos responsables de guiar su evolución, en las decisiones que tomamos a diario como ciudadanos, consumidores e inversionistas. Por lo tanto, debemos aprovechar la oportunidad y el poder que tenemos para dar forma a la Cuarta Revolución Industrial y dirigirla hacia un futuro que refleje nuestros objetivos y valores comunes.”***

KLAUS SCHWAB:
The 4th Industrial Revolution: What It Means, How to Respond

*“...Es difícil reemplazar a través de algoritmos a la enseñanza. La inteligencia artificial no va a sustituir la mezcla entre profesión, sabiduría y emociones...”****

CARLOS MOREIRA CREUS:
The TransHuman Code: How To Program Your Future

* Doctor en Derecho y Magister Scientiarum en Derecho Internacional Privado y Comparado. Magister in Law Universidad de Harvard. Prof. Asociado de Derecho Internacional Privado de las Universidades Católica Andrés Bello y Central de Venezuela, Caracas, Venezuela. Prof. de Derecho Económico Internacional, Derecho Administrativo Global, Inversión Extranjera y Arbitraje Comercial en las Universidades del Rosario, Sergio Arboleda, Santiago de Cali, y del Magdalena, Bogotá-Sta. Marta-Cali, Colombia.

** Texto originalmente en Inglés. Klaus Schwab Founder And Executive Chairman World Economic Forum. Davos, enero 17, 2016. Disponible en: <https://www.ge.com/news/reports/the-4th-industrial-revolution-what-it-means-how-to-respond>

*** Véase la presentación de Carlos Moreira Creus en el programa Formando Líderes de la Escuela de Gobierno, de la Universidad Hemisferio, Ecuador, junio, 2022. Disponible en: https://www.linkedin.com/posts/guerra-hernandez-victor-hugo-46984756_formandolaedderes-laedderesporecuador-activity-6950117962129301504-Ztsv/?utm_source=linkedin_share&utm_medium=ios_app

SUMARIO

Introducción. I. Consideraciones preliminares. II. La territorialidad, el espacio y el ciberespacio. alcances en el DTr y en el DPRI. III. El metaverso: un nuevo territorio. IV. ¿Cuáles son los retos jurídicos que plantea el metaverso? A manera de conclusiones. Referencias bibliográficas.

Introducción

Agradezco el espacio brindado por la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en ocasión de esta publicación que rinde merecido homenaje al Doctor Humberto Romero-Muci.

El Dr. Romero-Muci fue mi profesor de derecho tributario en nuestra Alma Mater, la Universidad Católica Andrés Bello. A él agradezco mis bases en derecho fiscal y tributario.

Del Profesor Romero-Muci aprendí mis primeras lecciones sobre impuestos, tasas y contribuciones. Sus enseñanzas fueron claras, a la par de profundas. Desde entonces, y a través de los años, nuestro Profesor ha sido un brillante ejemplo de profesionalismo, un reconocido académico, y, sobre todo, un modelo a seguir como extraordinario ser humano.

En las siguientes líneas, me dispongo a exponer un tema que puede servirnos como punto de encuentro entre el Derecho Tributario (DTr), y mi propia disciplina, el Derecho Internacional Privado (DIPri): el concepto de “territorialidad”.

Transitaré en este artículo, particularmente, por los retos que nos impone la era digital, y esa realidad virtual, en conceptos como el Metaverso, más específicamente, el territorio del Metaverso. Situaciones en donde quizás nos toque replicar los conceptos jurídicos tradicionales, a través de las ficciones jurídicas o, donde quizás y, por el contrario, tengamos que idear nuevas soluciones. Siempre, habrá la posibilidad de combinar ambas alternativas.

En el caso del DIPri, nos concentraremos en específico en el tema del Derecho aplicable, y, por ende, en la importancia que tendría la localización del supuesto de hecho y su eventual conexión territorial con un ordenamiento jurídico en particular. Para el caso del DTr nos enfocaremos, igualmente, en la importancia que tiene la conexión territorial para sustentar la autoridad tributaria del Estado, reconociendo con humildad que el DTr no es nuestra especialidad.

Sobre esa base, revisaremos la importancia que tiene el concepto de territorialidad para estas dos disciplinas, así como en algunos de los retos que nos plantean realidades como el Metaverso.

I. Consideraciones preliminares

Resulta interesante aproximarse al estudio del concepto de la “territorialidad” desde la perspectiva de dos ramas jurídicas, en principio opuestas, como el DTr y el DIPri.

Decimos opuestas, pues el DTr se ha ubicado, tradicionalmente, dentro de las disciplinas del derecho público, y se resume como aquel conjunto de normas que regula la recaudación, la gestión y el control de los tributos impuestos por el Estado a los contribuyentes, ubicados en un territorio determinado. Mientras que el DIPri se ha identificado, normalmente, dentro del derecho privado, y en términos muy básicos, se caracteriza como aquel conjunto de normas que buscan responder a los casos con elementos de extranjería, en materia de Derecho aplicable, jurisdicción y eficacia extraterritorial de las decisiones estatales.

Pero es una posición relativa, en nuestra opinión, y que se ha venido diluyendo en el tiempo. Bien porque el propio fenómeno transfronterizo y global demanda una internacionalización del DTr. O bien, porque la distinción entre lo público y lo privado es cada vez más voluble. O bien, porque el DIPri se ha constitucionalizado, sin olvidar que desde sus inicios el DIPri ha abarcado siempre aspectos típicos del derecho público, como lo son los temas adjetivos o de derecho procesal.¹

Las Escuelas Estatutarias del DIPri tenían una gran carga del concepto de territorialidad, poderosamente influenciada por la tradición feudal. Especialmente, la Escuela Holandesa del Siglo XVII, y sus tres autores claves, Pablo y Juan Voet, y Ulrico Huber. Para ellos, las leyes de una nación no podían ser aplicadas más allá de las fronteras del Estado salvo por razones excepcionales de la *comitas* o cortesía internacional, en particular, algunas leyes de naturaleza personal.² Desde entonces, el concepto de territorialidad ha estado presente en las diversas soluciones del DIPri.

Ahora bien, el Derecho está en permanente evolución, y el DTr y el DPRi no son la excepción. El uso y aplicación del Derecho Comparado ha sido uno de los factores coadyuvantes a tal evolución. Así el Derecho Comparado ha sido una disciplina que confronta las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas jurídicos vigentes en el mundo, con el propósito de comprenderlos y mejorarlos,

¹ Víctor Hugo Guerra Hernández, *Límites Constitucionales del Derecho Internacional Privado. ¿Hacia una jurisdicción especial?*, Edición 2022, Editorial DIKE y Universidad Santiago de Cali Editorial, Colombia.

² Antonio Sánchez de Bustamante y Sirven, *Tratado de Derecho Internacional Privado, Historia y Exposición de los Principales Sistemas de Derecho Internacional Privado*, Tomo I, Libro Segundo, Tercera Edición Habana Cultural S.A., 1943, pp. 54 y ss.

bien en un determinado país, o en un conjunto de ellos.³ Si bien la naturaleza del Derecho Comparado ha sido un tema siempre debatido, en nuestra opinión, el Derecho Comparado puede calificarse hoy como una disciplina *sui generis* del Derecho, la cual desborda los distintos métodos que ella utiliza durante los ejercicios de comparación, y por tanto contribuye a la evolución programática del Derecho.⁴

II. La territorialidad, el espacio y el ciberespacio. Alcances en el DTR y en el DPRI

Sin duda uno de los grandes saltos de la Tercera a la Cuarta Revolución Industrial se gesta en los años 90 del Siglo XX con la popularización del uso de Internet. Gracias a la invención de la *world wide web*, *www* o solamente *web*, por parte de Tim Berners-Lee, se abrió al público en general la superautopista de la información, la red de redes o el ciberespacio. Gracias al Internet se potenció la idea de la “aldea global”, de Marshall McLuhan de 1970,⁵ acercándonos, más que nunca, a lugares distantes, y a conocimientos accesibles y relativamente económicos.

Curiosamente al Internet se le asignó el espacio virtual, que significa algo que tiene existencia aparente, no real, en oposición a efectivo o real. Sin embargo, todo lo que ocurre en Internet sí ocurre realmente y nos afecta, en el trabajo, el comercio, la burocracia digital e incluso por la delincuencia informática. Por ello,

³ Paolo G. Carozza, Mary Ann Glendon, Colin B. Picker, *Comparative Legal Traditions in a Nutshell. 3rd Edition*, St. Paul, MN., West Academic Publishing Co., Estados Unidos, 2008.

⁴ El Derecho Comparado carece de las sanciones que sólo el Estado puede coaccionar, como ocurre cuando hay una violación, o un no cumplimiento de normas civiles, mercantiles, internacionales, etc. Es decir, el Derecho Comparado no es una rama del Derecho, como lo podrían ser el Derecho Civil, Mercantil, Constitucional o Penal. Pero tampoco es un simple método jurídico, ya que el Derecho Comparado no se agota en sus métodos de estudio. Véanse: Alan Josué Ramírez Barrón y Karen Rocío Ramírez Sandoval, *El Derecho Comparado*, UNAM, México, 2016, disponible en: <https://gradoceroprensa.wordpress.com/2016/05/30/el-derecho-comparado/>, acceso el 30 de julio de 2021; y, Giorgio Lombardi, *Introducción al Derecho Público Comparado*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1987, pp. 11 y ss. Véase igualmente, Victor Hugo Guerra H., “Rol del Derecho Comparado en los procesos de Codificación Nacional. Aportes del Prof. Alfredo Morles Hernández”, *Revista de la Facultad de Derecho*, Año 2020-2021, N° 75, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2022, pp. 474 y ss. Disponible en <http://www.latindex.org>, código de LATINDEX: Folio N° 19150.

⁵ Alberto López, “Marshall McLuhan, el visionario de la “aldea global” de la comunicación”, *El país*, 21 de julio 2017. Disponible en: https://elpais.com/cultura/2017/07/21/actualidad/1500619102_672795.html.

coincidimos en que es preferible cambiar la dualidad de contraponer virtual versus real, por el online versus *offline*, o digital versus presencial.⁶

La transformación digital es masiva, y ocurre de manera vertiginosa, generando para muchos, un enorme grado de desconcierto, y en donde Internet se podría considerarse como un “territorio”, que está en disputa entre las grandes corporaciones, los gobiernos y la sociedad civil, y convirtiéndose en algo distinto a lo que fue cuando se creó y desarrolló originalmente.

Por eso, y aún hoy en día en la llamada era digital, continúan y siguen vigentes los términos que hacen referencia a lo espacial, a lo geográfico y a lo territorial, pero potenciándose a nuevas dimensiones y con nuevos conceptos.

Quizás convenga, inicial y brevemente, comentar algunos términos y sus combinaciones. Por ejemplo, los conceptos de territorio, espacio, territorio digital, territorio virtual y el ciberespacio.

El concepto de territorio se comenzó a utilizar más ampliamente en la geografía a partir de 1970. Aunque en sus inicios el término se utilizaba como referencia al espacio de la soberanía o la jurisdicción de un país, se fue relacionando cada vez más con lo social, y pasó a concebirse como un espacio social y un espacio vivido.⁷

Algunos autores consideran que el territorio es “*un espacio transformado por la acción humana*”, haciendo así la distinción entre espacio y territorio.⁸ Esto es, el espacio sería la materia prima donde se construye el territorio. Fue así como Henri Lefebvre centró su atención en el espacio vivido, en la dimensión material y social, en la dimensión discursiva, refiriéndose a “*habitar como producir hábitats, apropiarse del territorio y reinventarlo con una carga simbólica particularizada*”.⁹

⁶ Virginie Raison, “2038 The World’s Futures”, *Part 04, Indicative Future*, Ed. Robert Laffont, S.A., Paris, 2016, pp. 118 y ss.

⁷ Pero ya desde la Convención de Montevideo sobre Derechos y Deberes de los Estados de 1933 se incluía al territorio como un requisito del Estado para existir como persona del Derecho Internacional Privado. Así, el Art. 1: “*El Estado como persona de Derecho Internacional debe reunir los siguientes requisitos: I. Población permanente. II. Territorio determinado. III. Gobierno. IV. Capacidad de entrar en relaciones con los demás Estados.*” (Resaltado intencional).

⁸ Jeanne Ferguson y Claude Raffestin, *Elements for a Theory of the Frontier*, 1986.

⁹ Henri Lefebvre, *La Production de l'espace*, 1974.

Por ello se insiste en que el territorio, al contrario del espacio, tiene una significación cultural e implicaciones a nivel social, es decir, una construcción cultural donde tienen lugar las diversas prácticas sociales con intereses distintos.¹⁰

Actualmente, y gracias a los avances tecnológicos, podemos encontrar “territorios digitales”. En otras palabras, aquellos territorios en donde encontramos un uso masivo de la tecnología y la conectividad en nuestras acciones humanas. De otra parte, también podemos encontrar el llamado “territorio virtual” para indicar un espacio socialmente intervenido desde la esfera digital (*online*), y distinto al presencial (*offline*).¹¹ Es interesante pues, la vida en el “territorio virtual” requiere de elementos físicos para existir, por ejemplo, la infraestructura tecnológica. Sin embargo, lo que queremos significar es que una vez establecido el “territorio virtual” la actividad, las acciones y las transacciones humanas que ocurren allí, y no necesitan de la presencia o contacto físico.

De hecho, se presenta una simulación de la realidad a través de la visualización y demás sentidos, que permite generar interacciones, que a su vez conectan con nuestras emociones y sentidos. Los ejemplos los encontramos en los videojuegos, cada vez tecnológicamente más sofisticados, y también en importantes transacciones económicas como subastas de obras de arte digitales, basadas en los llamados “activos-no-fungibles” o NFTs “*non-fungible-tokens*”. Sobre esa base, podemos ya conectar con la idea del ciberespacio, es decir, un mundo no físico, sin límites, y en donde cualquier persona puede estar interconectada únicamente con una conexión y acceso a la red, de tal manera que pueda interactuar con el mundo entero sin las barreras geográficas.¹²

Pero ¿qué es la territorialidad del Derecho?

El *ius privatista* colombiano, Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, actuando como Magistrado Ponente de la Corte Constitucional, se refirió especialmente al

¹⁰ Véase en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212020000100903

¹¹ Luis Bernal Hidalgo, “Los territorios digitales en el contexto del ciberespacio”, *Revista Electrónica de Recursos en Internet sobre Geografía y Ciencias Sociales*, Vol. 24, 2020. Disponible en: <https://revistes.ub.edu/index.php/aracone/article/view/32468>

¹² El escritor de ciencia ficción (ciberficción) William Gibson (1948) creó el concepto de ciberespacio en su novela *Neuromante* (1984), para designar el escenario espacial que existía al interior de las computadoras y sus interconexiones, y que ahora define el espacio antropológico de la red informática en donde todos los usuarios de la red informática al ingresar al ciberespacio nos convertimos en cibernautas, y que a su vez conformamos la cibersociedad, caracterizada por sus formas alternativas de socialización para la apropiación social de las tecnologías de la información y las comunicaciones. Es así que el ciberespacio es un elemento definidor del espacio virtual de relación entre los usuarios de Internet y de otras redes telemáticas o de computadoras. Véase en: <http://www.upd.edu.mx/PDF/Libros/Ciberespacio.pdf>

principio de la territorialidad del Derecho. Así, y con referencia a su vez a una decisión previa de dicha Corporación, indicó que:

*“El principio de territorialidad se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que un Estado aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio, sin interferencia alguna de otros Estados. En el caso de la ley penal, el principio de territorialidad significa que el Estado podrá aplicar su derecho penal a las conductas ilícitas ocurridas dentro de los límites de su territorio, o de extensiones jurídicamente aceptadas de éste. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley, diferente a otros criterios como el estatuto personal o el real.”*¹³

Es interesante pues, incluso para el DIPri en sus soluciones conflictuales de Derecho aplicable referidas al estatuto personal o real, existe alguna conexión con un espacio físico determinado, por ejemplo, el lugar del domicilio de la persona, o el lugar de ubicación de un bien inmueble. Pero, claramente, lo que se quiso en su momento contraponer desde el punto de vista técnico entre las leyes o estatutos territoriales y personales, fue justamente la posibilidad de aplicar en los segundos las leyes de un Estado por fuera de sus fronteras o límites geográficos.

Y, para el DTr ¿qué es la territorialidad?

Al igual que para el DIPri, el concepto de territorialidad para el DTr resulta un reflejo de la noción de soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, siendo de especial relevancia, el aspecto de la soberanía tributaria o poder de gravamen de los Estados en sus respectivos territorios. Así, el territorio ha venido siendo definido como un criterio de legitimidad de la potestad tributaria estatal y el ejercicio de esta.

Ahora bien, en el DTr, y especialmente en el contexto del Derecho tributario internacional, podemos observar que la definición del territorio alcanza una perspectiva multidimensional. Es decir, de un lado, se habla del principio de territorialidad en el marco fiscal, cuando se hace referencia a un impuesto que grava un hecho, acto o negocio por su conexión con el territorio; en segundo lugar, se puede hablar de territorialidad con el significado de que se aplica siempre la Ley fiscal del foro; y, por último, también se puede referir a la idea del criterio territorial en contraposición al criterio personal, o gravamen en atención a la fuente o renta mundial.¹⁴

La era digital ha instaurado la era de la economía colaborativa y de los mercados globales. En ese sentido, y por citar tan solo algunos ejemplos,

¹³ Sentencia T-612/03. Disponible en: https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/pdf/t-612_2003.pdf

¹⁴ Fernando Serrano Antón, *Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal*, Universidad Complutense de Madrid, DOC. N. 18/06. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf

trabajamos de manera ubicua; creamos y conservamos información y sus récords en un ciber espacio llamado nubes; nos educamos a través de la llamada “formación invisible”, es decir, leyendo blogs, oyendo podcasts, viendo conferencias o participando en video llamadas o *webinars*.¹⁵ En términos del sociólogo polaco, Zygmunt Bauman, se trata de la llamada “modernidad líquida”, es decir, vivimos frente a un cambio y transitoriedad permanentes. Así como “...los sólidos conservan su forma y persisten en el tiempo, duran...los líquidos son informes y se transforman constantemente, fluyen. Como la desregulación, la flexibilización o la liberalización de los mercados.”¹⁶

En este contexto como hemos indicado el concepto de territorialidad no quedó ajeno. Por una parte, es cierto que la globalización contribuyó a homogenizar los territorios, maximizada por el avance de la tecnología. Sin embargo, también es cierto que aún hoy en día lo local y doméstico siguen conservando su relevancia, especialmente, desde el rescate y respeto a las tradiciones y costumbres ancestrales. El ser humano continua y debe seguir siendo siempre el centro de atención de los avances tecnológicos. El ser humano es el foco principal de las soluciones a los problemas que puedan presentarse entre las potenciales tensiones entre la humanidad, la robótica y la inteligencia artificial.¹⁷

En materia regulatoria, tal y como lo iremos exponiendo, observamos una necesidad creciente de reconocimiento y promoción a los procesos de innovación y de nuevas tecnologías; en la importancia dada a los principios de la buena gobernanza y la participación ciudadana; al estudio de las interacciones entre los diversos factores de la sociedad, basadas en la confianza y los valores cooperativos; y a la aceptación de soluciones normativas descentralizadas y más flexibles como las que nos brindan el llamado *soft law* y el Derecho *anacional*.

III. El Metaverso: Un nuevo territorio

El Metaverso es un término acuñado por el escritor norteamericano de ciencia ficción, Neal Stephenson, en su obra *Snow Crash* de 1992. Stephenson estableció el acrónimo del *Metaverso*, usando las palabras “*Meta*” que significa “más allá” y universo. Si bien el Metaverso pareciera un término novedoso, lo cierto es que

¹⁵ Cecilia Gañan de Molinal, “Los territorios ante la digitalización, las tendencias globales y la Sociedad-Red”, *FAO*, 5 de junio de 2019. Disponible en: <https://www.fao.org/in-action/territorios-inteligentes/articulos/opiniones-territoriales/detalle/es/c/1330662/>

¹⁶ Zygmunt Bauman, *Modernidad Líquida* (Título original: *Liquid Modernity* (2000)), Fondo de Cultura Económica, 2015.

¹⁷ Carlos Moreira y David Fergusson, *The TransHuman Code: How To Program Your Future*, 2019.

ya existían experiencias previas vinculadas al uso de este concepto, particularmente en la ciencia, la literatura y las artes escénicas.¹⁸

Desde una perspectiva tecnológica, el Metaverso se define como la evolución de Internet, con entornos virtuales vinculados entre sí, en donde los seres humanos, conectados entre sí, pueden interactuar en una experiencia vivencial. Se trata de un universo paralelo donde las comunidades virtuales coexisten, conformadas por avatares,¹⁹ que realizan actividades similares a las del mundo físico. Su base fundamental es la *Web3* y la cadena de bloques o *blockchain*. Es decir, a través de un soporte lógico, y en un ciberespacio que actúa como una metáfora del mundo real, los avatares interactúan sin tener, necesariamente, las limitaciones del espacio físico. El Metaverso puede estar compuesto por múltiples espacios virtuales tridimensionales, compartidos y persistentes, y vinculados a un universo virtual.²⁰

En un sentido más amplio, el Metaverso puede referirse no solo a los espacios o mundos virtuales, sino también a las experiencias multidimensionales de uso y aplicación de Internet en su conjunto, especialmente el espectro que combina, como ya hemos dicho la *Web3* y el *blockchain*, y además la realidad aumentada, la tecnología de tercera dimensión o 3D, y la realidad virtual. Algunos de los usos más comunes del Metaverso son el entretenimiento, la teleeducación, la tele salud, y la economía digital a través de los “activos no fungibles” o NFT.²¹

Al Metaverso se le han asignado tres características fundamentales²²:

¹⁸ Así nos lo presentaba Claudia Madrid en un *webinar* organizado por la Sociedad Venezolana de Derecho Mercantil (SOVEDEM) y el Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje (CEDCA), mayo 30, 2022: “*El Metaverso: como Tierra de Nadie y el Derecho Internacional Privado*”. Véase en: https://www.linkedin.com/posts/claudia-madrid-mart%C3%ADnez-75217b9b_cedca-evento-sovedem-activity-6928780088167559169-CIet/?utm_source=linkedin_share&utm_medium=ios_app. En dicha conferencia, Madrid recordó los siguientes ejemplos: *The ultimate display* de I. Sutherland (1965); *Los primeros lentes de realidad virtual*, de I. Sutherland y D. Evans (1968); *La háptica: los primeros guantes*, de J. Lanier y T. Zimmerman; y la obra *Ready Player One*, de Ernest Cline (2011), que luego sería llevada al cine por Steven Spielberg (2018).

¹⁹ Un avatar es una identidad virtual que escoge el usuario de una computadora o de un videojuego para que lo represente en una aplicación o sitio web

²⁰ Disponible en: <https://www.xataka.com/basics/que-Metaverso-que-posibilidades-ofrece-cuando-sera-real>

²¹ Algunos ejemplos de Metaverso son Decentraland® <https://decentraland.org/>, Second Life® <https://secondlife.com/> y META® <https://www.facebook.com/Meta/>

²² Israel Márquez, “Metaversos y educación: Second Life como plataforma educativa”, *Revista ICONO 14*, Revista científica de Comunicación y Tecnologías Emergentes, 2011.

- (i) **Interactividad:** Los usuarios se comunican e interactúan entre ellos, y ejercen influencia sobre objetos y otros usuarios.
- (ii) **Corporeidad:** Los usuarios acceden en primera persona, a través de una identidad digital, sometida a ciertas leyes de la física con recursos limitados, sin que ello implique un número predeterminado o limitado de usuarios.
- (iii) **Persistencia:** Aun cuando los usuarios no estén conectados al Metaverso, el sistema sigue funcionando y, por lo tanto, sus posiciones persisten al cerrar y reconectarse de nuevo al sistema.

Además, el Metaverso es hoy una economía importante y abierta, sin las restricciones tecnológicas que encontrábamos en la *Web2*.²³ De acuerdo con la consultora Gartner se espera que para el 2026, al menos 25% de las personas inviertan al menos 1 hora diaria de su tiempo en el Metaverso, bien sea trabajando, comprando, aprendiendo, entreteniéndose o interactuado en redes sociales. El impacto del Metaverso en la economía global se calcula en más de 2 trillones anuales de dólares norteamericanos que, en perspectiva, el PIB mundial total es de unos 87 trillones.²⁴

Ahora bien ¿qué puede ocurrir en este territorio del Metaverso?

Comencemos señalando que la elección del término “territorio” en el Metaverso no es accidental. Se trata ciertamente de un nuevo territorio, en donde caben todas las actividades e iniciativas de los seres humanos, para interactuar desde una realidad virtual, que persiste y evoluciona, y que conlleva a una realidad aumentada, que les permite combinar elementos físicos y digitales.²⁵

El territorio del Metaverso estaría formado por espacios que serían ocupados por esas distintas actividades e iniciativas, en principio puramente humanas, pero eventualmente también combinadas con la robótica y la inteligencia artificial.²⁶ Se trata de un universo creado dentro del ciberespacio, en el que pueden coexistir varios territorios, y con el que interactuamos aprovechando el avance tecnológico.

²³ Ashutosh Gupta, “What Is a Metaverse?”, *Gartner*, 28 de enero, 2022. Disponible en: <https://www.gartner.com/en/articles/what-is-a-metaverse>

²⁴ Francisco Canós, “El Metaverso: qué es y cómo nos afectará”, *Diario abierto*, 2 de febrero, 2022. Disponible en: <https://www.diarioabierto.es/597796/el-Metaverso-que-es-y-como-nos-afectara>

²⁵ Es un ecosistema digital que necesita de una infraestructura que lo soporte y le de servicio a los territorios del Metaverso, tal y como ya lo hacen compañías como Apple, Samsung, Microsoft, IBM etc., las cuales facilitan la interfaz del usuario y su inmersión en el Metaverso.

²⁶ Algunos ejemplos de estas iniciativas son los video juegos como *Fornite* y *World of Warcraft*, o incluso uno mismo utilizando unas gafas de realidad aumentada (“*Oculus*”) y creando nuestro propio mundo virtual.

Pues bien, en el territorio del Metaverso podrían ocurrir varias cosas tales como generar identidades o avatares que serían utilizados en estos territorios para el entretenimiento, por ejemplo, *Ready Player Me*, *Avatar SDK*, etc. O, se podría aprovechar este nuevo territorio para el aspecto social y de interacción, por ejemplo, a través de *TikTok*, *YouTube*, etc. O, también se podrían realizar en este territorio transacciones y transiciones entre la economía virtual y la física, por ejemplo, *Paypal*, *Coinbase*, etc.

Pero, además, es en este territorio en donde podemos utilizar los llamados “activos no fungibles” o NFT, como medio que posibilita las transacciones de la economía digital. Es decir, que contamos con un mecanismo seguro, los *smart contracts*,²⁷ que nos permite acreditar el título de propiedad de activos, por ejemplo, de una obra de arte digital. De esta manera, los *smart contracts*, como cualquier contrato, definirían una serie de acuerdos entre las partes, y su objetivo es brindarles protección y certeza jurídica.²⁸

IV. ¿Cuáles son los retos jurídicos que plantea el Metaverso?

Llegados a este punto, ya podemos identificar algunos de los retos jurídicos que se pueden presentar en el Metaverso, y cuáles serían sus implicaciones sobre el concepto de territorio en el Metaverso y su relación con disciplinas como el DTr y el DIPri.

Una lista preliminar de temas que pueden interesar al Derecho es:

- i. Los asuntos vinculados a la identidad de la persona, específicamente, la identidad digital. Es decir, esta idea de una identidad 2.0 que abarcaría todas las acciones que nos identifican en Internet. Por ejemplo, las fotos que publicamos o en las que nos etiquetan, los comentarios que hacemos, los *likes*, *retweets*, posts y peticiones *online* que firmamos, etc. En suma, todas las acciones que hacemos en línea, y que crean una reputación digital y que forman una opinión de los demás acerca de nosotros.

²⁷ El término *smart contracts* o contratos inteligentes fue acuñado por el informático y jurista Nick Szabo en 1994, como aquellos acuerdos contractuales donde la verificación, aplicación y ejecución de los términos del contrato está automatizada.

²⁸ La diferencia entre los *smart contracts* y los contratos tradicionales es que los primeros están codificados dentro de un *blockchain*, por ejemplo, la red *Etherium*, y se hace cumplir, no por seres humanos y abogados dentro de un marco legal local, si no de manera automática por las reglas definidas dentro del código. Si bien *Etherium* fue pionera en el 2014, ya hoy en día existen muchas otras alternativas como, por ejemplo: *Hyperledger*, *Counterparty*, *RSK10* o *Corda*. Véase Manuel Trevilla, “Fenómenos Digitales”, *El Financiero*, 11 de marzo, 2022. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/manuel-trevilla-fenomenos-digitales/2022/03/11/smart-contracts-un-componente-de-nft-que-revoluciona-industrias/>

- ii. Muy vinculado a lo anterior, los temas de protección de datos y privacidad de la información. Incluyéndose, por ejemplo, el acceso a los datos personales por parte de los distintos actores del sistema, como propietarios de la red, desarrolladores de la tecnología, nodos participantes en la red o los propios interesados.
- iii. La interoperabilidad y los derechos humanos digitales, como un ejemplo de Derechos Humanos de última generación, o de Derechos Humanos enmarcados dentro de la Cuarta Revolución Industrial. En este ámbito, podrían sumarse los retos que conlleva el uso de la inteligencia artificial (IA), la robótica, y además no sólo el llamado Internet de las Cosas (IoT), sino también el llamado Internet de las Cosas Robóticas (IoRT).
- iv. La regulación o desregulación de la economía que se surge y se respalda a partir de la cadena de bloques o *blockchain*, con el uso de las criptomonedas y *criptoactivos* y, en consecuencia, su interacción con el sistema financiero tradicional y centralizado y, por ende, con sus regulaciones estándar.
- v. La protección de los derechos de la Propiedad Intelectual, la libre competencia, la fiscalización y los aspectos tributarios, el Derecho de los contratos, y los temas de internacionalidad y deslocalización en el marco del DIPri.

Sin embargo, la enumeración anterior no pretende ser una lista ni exhaustiva ni excluyente de otros asuntos que, eventualmente, pueden interesar al Derecho, y demandar su análisis y solución. Por ejemplo, el comercio ilícito en línea, y su vinculación con situaciones de delincuencia transnacional organizada como el lavado de activos y la seguridad mundial.

De acuerdo con la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo y Comercio (UNCTAD) y, particularmente en los países desarrollados, ya existe legislación en cuatro disciplinas jurídicas que son esenciales para promover una mayor confianza de los usuarios del Metaverso. Por ejemplo: i. normas relativas a las transacciones electrónicas; ii. normas en materia de protección del consumidor y el usuario, específicamente de sus actividades en línea; iii. normas sobre privacidad y protección de los datos;²⁹ y iv. normas sobre delitos informáticos y la ciberdelincuencia.³⁰

²⁹ Un avance regulatorio importante en la protección de datos personales y privacidad es el Reglamento General de Protección de Datos de la Unión Europea. Véase en: <https://www.boe.es/doue/2016/119/L00001-00088.pdf>

³⁰ Esperanza Castellanos Ruiz, “Las normas de derecho internacional privado sobre consumidores en la ley 34/2002 de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico”, 2009. Disponible en: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/>

Analicemos ahora que implicaciones tiene el fenómeno del Metaverso, y por ende el concepto del territorio del Metaverso, en el DIPri. Específicamente, miremos su impacto para los temas relacionados con la determinación del Derecho aplicable a las relaciones jurídicas que pudieran ocurrir en ese llamado territorio del Metaverso.

Si pensamos en el origen del DIPri, y en sus tres grandes estatus, el personal, real y mixto, podremos identificar rápidamente que los elementos de territorialidad eran necesarios para permitir la solución al conflicto de leyes.

Así, por ejemplo, para los temas de la Ley Personal, elementos como el domicilio o la residencia habitual de las personas, han sido conceptos que nos permiten definir el Derecho aplicable a las situaciones jurídicas personales, a partir de su conexión territorial con un determinado Estado y, por lo tanto, con el Derecho o sistema jurídico de ese Estado. Incluso, si el factor o elemento de conexión fuera la nacionalidad de la persona, recordemos que para los casos de *jus soli* sería necesaria la vinculación de la persona con un determinado territorio en razón de su nacimiento en ese determinado territorio.

Pero entonces, en el mundo del Metaverso ¿dónde estarían domiciliados, residenciados, o cuál sería la nacionalidad (criterio *jus soli*) de nuestros avatares? ¿Sería tan sencillo como simplemente replicar tales conceptos entre la persona física y su avatar? En todo caso, ¿cuál sería la importancia práctica de estos conceptos para determinar el Derecho aplicable al avatar en el Metaverso? Daremos una aproximación de respuesta más adelante.

En el caso de los llamados estatutos reales y mixtos nos encontramos ante situaciones territoriales similares. Por ejemplo, a través de los factores de conexión tradicionales como el lugar de ubicación de los bienes, especialmente los inmuebles, y el lugar de celebración de los actos con relevancia jurídica llegamos a la determinación del Derecho aplicable. Sin embargo, ¿cuáles serían esos lugares en el territorio de Metaverso? Y, de nuevo, ¿cuál sería su importancia práctica?

Casos similares de necesidad de localización de la situación jurídica se presentarían, igualmente, en otras relaciones jurídicas presentes en nuestra vida en la realidad física. Por ejemplo, el lugar de celebración de un matrimonio, el domicilio del causante en los casos de sucesión, el lugar de constitución de una compañía, y así sucesivamente.

Quizás de los casos prácticos más relevantes, por su transcendencia económica, sería el tema contractual, denominados contratos inteligentes en el

CDT/article/view/79/77. Véase igualmente: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-74412021000100025

mundo digital.³¹ Así, los contratos inteligentes suponen un verdadero reto para el Derecho.³² El primero de ellos es determinar si estamos o no ante verdaderos contratos, y, por tanto, ante la posibilidad de aplicarles la teoría general de los contratos. O, por el contrario, si nos encontramos ante simples instrumentos tecnológicos que harían descartar esa opción. En el primer caso, se ha señalado que estamos ante los *smart legal contracts*, que sirven para el intercambio de prestaciones y obligaciones recíprocas entre las partes del contrato. Mientras que, en el segundo, estaremos ante meros *smart code contracts*, que son, a decir de los autores, jurídicamente irrelevantes por tratarse de una mera secuencia de códigos informáticos.³³

Todavía hoy en materia contractual no existen suficientes normas sustantivas, aceptadas internacionalmente, que aporten directamente una solución a los temas contractuales, salvo por los casos de la Convención de Viena de 1980 sobre Compraventa Internacional de Mercaderías y los convenios internacionales de Derecho uniforme relativos al transporte. Por lo tanto, el DIPri y sus normas de conflicto para la determinación del Derecho aplicable siguen teniendo gran relevancia.³⁴

³¹ En este sentido, recomendamos ampliamente el muy exhaustivo y claro artículo en este tema de la Profesora Ana Mercedes López Rodríguez, *Ley Aplicable a los Smart Contracts y Lex Cryptographia*, Universidad Loyola Andalucía, DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2021.5966>., pp. 441 y ss.

³² En el caso del Derecho anglosajón o del *common law*, por ejemplo, se hace necesario la posibilidad de poder demandar su cumplimiento ante una autoridad Estatal. En ausencia de tal posibilidad, se estaría simplemente ante un acuerdo moral o social. Los deberes y obligaciones contenidos en las normas jurídicas son potencialmente susceptibles de ser incumplidos y ello implica la necesidad de una autoridad que haga valer la ley *ex post* contra quienes la han infringido. Mientras que los algoritmos, por el contrario, determinan lo que se puede o no hacer desde el punto de vista técnico. Tal y como se ha indicado, el software determina *ex ante* el patrón de conducta y lo hace de una forma más eficaz que la ley, puesto que permite codificar disposiciones legales o contractuales en un contrato inteligente y transformarse así en código informático con una llamada “garantía de ejecución.” Véase López Rodríguez, *ob. cit.*

³³ *Ibid.*, p. 444.

³⁴ En el caso de la Unión Europea encontramos respuestas de DIPri en el Reglamento de Roma I, aplicables en esta región, y salvo para el caso de Dinamarca. Así, determina el Derecho aplicable si el contrato inteligente en cuestión contiene verdaderas obligaciones contractuales (art.1.1), es decir, si se trata de un *smart legal contract*. Pero, adicionalmente, este Reglamento consagra una noción autónoma de obligación contractual, trasladable del Reglamento de Bruselas I (5.1), que permite su aplicación a los contratos inteligentes, toda vez que las partes, esta vez, de un *smart contract*, acepten la fuerza vinculante de su acuerdo, dando su consentimiento implícito al código de programación subyacente. *Ibid.*, p. 445.

Así, las soluciones ya clásicas para la determinación del Derecho aplicable a los contratos se ubican en la “*autonomía de la voluntad*” de las partes, es decir, en el Derecho elegido por las partes en un contrato; y a falta de tal elección, al Derecho con el que el contrato tenga los “*vínculos más estrechos*”. Ahora bien, es entorno a este segundo factor de conexión, que se presentarían situaciones similares a las ya planteadas para los casos de los llamados, clásicamente, estatutos personales, reales o mixtos. Es decir, ¿dónde estarían localizados esos vínculos estrechos cuando la solución sea, por ejemplo, el lugar de celebración del contrato, o el domicilio común o, el de alguna de las partes contratantes? Si el contrato inteligente está deslocalizado, entonces, ¿cómo determinar sus vínculos estrechos con algún territorio y, por ende, con un ordenamiento jurídico estatal?

Adicionalmente, el tema del Derecho aplicable a los contratos inteligentes nos conecta con la famosa diatriba entre la autorregulación en el Derecho, versus la producción normativa estatal, o internacional tradicional, según sea al caso. Es decir, nos invita a reflexionar sobre el fenómeno de las soluciones brindadas por la denominada *Lex Mercatoria*, frente a las soluciones aportadas por las leyes nacionales y/o normas internacionales clásicas de los tratados.³⁵

En el caso de los contratos inteligentes a la *Lex Mercatoria* se le ha llamado *Lex Cryptographia*. Es decir, aquel conjunto de normas que operan a través de contratos inteligentes autoejecutables y organizaciones autónomas descentralizadas, las “DAO” a las que nos referiremos más adelante. En tal sentido, la *Lex Cryptographia* es considerada como la extensión natural de la *Lex Mercatoria*, es decir, como un conjunto de normas de diferente contenido y origen, creadas por los agentes interesados, para regular las necesidades del comercio internacional digital.

Así, los agentes digitales y del *blockchain* están estableciendo una serie de prácticas, costumbres particulares, y principios basados en el consenso, al margen del monopolio legislativo de los Estados, en su producción normativa doméstica o internacional. Esto ocurre de la misma manera en que los comerciantes lo hicieron con *Lex Mercatoria* o “*the Law Merchant*” de la época medieval, pero, amplificada a partir de la segunda mitad del Siglo XX gracias a los avances tecnológicos y el uso de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, especialmente del arbitraje comercial internacional. Resultan especialmente loables los esfuerzos de los centros de arbitraje institucional como la *International Chamber of Commerce (ICC)*.³⁶ Sin duda la comprensión y aplicación de la *Lex Cryptophia*, como un tipo de *Lex Mercatoria*, sufrirá los mismos ataques que esta

³⁵ Víctor Hugo Guerra, “La Nueva Lex Mercatoria en el Sistema Venezolano de Derecho Internacional Privado”, *Libro Homenaje a Juan María Rouvier. Temas de Derecho Internacional Privado*, Tribunal Supremo de Justicia, Colección Libros Homenajes, N. 12, Editor Fernando Parra Aranguren, Caracas, 2003, pp. 315 y ss.

³⁶ International Chamber of Commerce ICC, disponible en: <https://iccwbo.org/>

última. Por ejemplo, su falta de legitimidad general, su ausencia de carácter vinculante, su vaguedad etc.

Llegados a este punto, dividamos entonces la solución a los problemas del Derecho aplicable en el marco del DIPri en dos aspectos.

El primero relativo a la carencia de una localización física en el Metaverso y, por lo tanto, las dificultades que puede presentar el concepto de territorialidad para definir los elementos o factores de conexión tradicionales, tales como el domicilio, residencia, lugar de ubicación y lugar de celebración. De esta manera:

- i. Una alternativa sería, simplemente, replicar por extensión dichos factores existentes el mundo físico al mundo digital. Entonces el lugar de residencia de un avatar será el mismo lugar que el de la residencia del ser humano que lo creó, y, por ende, someter al avatar al Derecho de la residencia que tiene la persona física.
- ii. Otra alternativa sería que tal residencia del avatar no estuviera en el plano físico, sino que, por el contrario, estuviera en el Metaverso. Si esto fuera así, entonces la pregunta sería, cuál es el Derecho que existe en el Metaverso, y quizás nos encontremos con el tema de la autorregulación o *Lex Mercatoria*.
- iii. Por último, otra alternativa sería que nos deslastremos de los factores de conexión tradicionales, en este caso los de naturaleza territorial, y pensemos en nuevas soluciones, que pudieran incluso llevarnos a prescindir del dilema conflictual del DIPri.

El segundo aspecto relacionado con la formulación normativa en sí misma. Es decir, ¿qué tipo de normas estaríamos utilizando para la solución legal? Serían normas de origen Estatal e internacional clásicas (tratados), o serían normas de autorregulación, o quizás, sería más bien una combinación de ambas opciones.

La promoción y desarrollo de nuevas tecnologías ha invitado siempre a una “no-regulación” o “desregulación”. Por ejemplo, como ha sucedido en materia aeroespacial por citar tan sólo un ejemplo. Pero, también es cierto que, llegados a cierto momento del desarrollo de la convivencia humana se requiere de cierta regulación, y de una participación y protección más activa por parte de los Estados, sobre todo para satisfacer la necesidad de protección de la humanidad, especialmente de aquellos individuos y sectores más débiles, vulnerables, o necesitados.

Veamos ahora el tema del DTr, el cual no es menos complejo que el planteado para el DIPri, o, en cualquiera otra rama del Derecho.

Tanto las grandes corporaciones como lo Estados ya han reconocido los importantes retos que plantea el Metaverso en la economía global, ergo su impacto en la capacidad y posibilidades tributarias de los Estados.

Un tema que pareciera crucial de entender para el tema de DTr, y que considero así en general para el resto de las materias legales, es el grado de descentralización de las actividades que ocurren en el Metaverso. Ello a los fines de poder examinar cuáles serían las intervenciones y soluciones legales de cada caso concreto.

Así, podemos encontrar entornos centralizados y/o cerrados en el Metaverso. Por ejemplo, *Meta*, *SecondLife*, *Fortnite* o *Axie Infinity*,³⁷ en donde interactuamos en un marco delimitado y controlado, y en donde la relación básica es entre el usuario y el creador/propietario del mundo virtual.³⁸ Por otro lado, tenemos los entornos descentralizados o abiertos, como *The Sandbox* o *Decentraland*, en donde el intercambio individual y las experiencias únicas adquieren una importancia cardinal, siempre con un momento inicial, que es el registro de acceso, que marca el vínculo entre la persona física o jurídica de la vida real y su avatar o identidad digital única.³⁹

En los entornos cerrados la posibilidad de intervención y regulación estatal pareciera ser mayor que la que ocurriría en los ambientes descentralizados o abiertos.

Otros temas que también pueden resultar relevantes para el DTr son, por ejemplo, ¿cómo se gravará la renta o venta de bienes inmuebles virtuales, o la creación de contenidos digitales? ¿Cuál será el tratamiento en el impuesto al valor agregado o IVA? Y, ¿cuál será el lugar de prestación de los servicios digitales? ¿Cuál es el nexo jurisdiccional, por ende, territorial, para definir, por ejemplo, la residencia del eventual contribuyente, el origen de la fuente de ingresos, y el ámbito geográfico o territorial en la aplicación de tratados internacionales?

Más aún, y en el caso de los impuestos indirectos, por ejemplo, nos preguntamos si debería estar sujeta al IVA la compra de bienes raíces NFT en el Metaverso, pagada con criptomonedas. O, si por el contrario se trata de una

³⁷ Matthew Ball, *The Metaverse: What It Is, Where to Find it, and Who Will Build It* *Video GamingEpic Games/FortniteMetaverse*, 13 de enero de 2020. Disponible en: <https://www.matthewball.vc/all/themetaverse>

³⁸ En el verano del 2021, la cantante Ariana Grande hizo historia en los videojuegos, atrayendo a 78 millones de jugadores a su concierto virtual y superando a los 11.7 millones de visitas de Travis Scott para su propio concierto de Fortnite, así como la actuación de Roblox de Lil Nas X., que tuvo 33 millones de espectadores. Cómo resolver los temas tributarios en casos como éste, es sin duda la realidad que nos presenta el Metaverso. Véase “Inside Ariana Grande’s Fortnite virtual concert”, 9 de agosto, 2021. Disponible en: <https://theface.com/music/ariana-grande-fortnite-rift-tour-performance-gaming-vr-mac-miller-travis-scott-lil-nas-x>

³⁹ Alfredo Collosa, “Taxation in the metaverse: Some preliminary considerations”, *CIAT*, 9 de marzo, 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciatblog-tributacion-en-el-metaverso-algunas-consideraciones-preliminares/?lang=en>.

transacción de trueque que sólo genera un impuesto basado en los ingresos o ganancias de capital.⁴⁰

Todas estas preguntas nos relacionan, a su vez, con el tema central de este artículo, es decir, con la relevancia que tendría el concepto de territorialidad en el Metaverso. Las posibles respuestas, se vinculan una vez más no sólo con los temas regulatorios propiamente dichos, es decir, con nuevas regulaciones o con eventuales reformas de las existentes, para contemplar los modelos de negocios innovadores que trae el Metaverso. Si no, además, con la forma en cómo la autoridad tributaria deberá adaptarse a la realidad del Metaverso en su forma de administrar, calcular, determinar, recaudar y fiscalizar los impuestos.

En el campo específico de la regulación, y por citar tan sólo un ejemplo, podríamos hablar de las llamadas organizaciones autónomas descentralizadas (DAO),⁴¹ las cuales se han desarrollado a gran velocidad, especialmente gracias al *Web3*. Estas organizaciones controladas y propiedad de sus miembros se rigen por un software, en forma de contratos inteligentes, e impulsados a través del *blockchain*. A medida que aumenta la adopción de DAO(s), será necesario aclarar su tratamiento fiscal. Por ejemplo, qué jurisdicción o jurisdicciones tienen el derecho a gravar sus transacciones digitales. Si bien, el estado legal y fiscal de las DAO sigue aún sin estar claro en muchas jurisdicciones, en julio del 2021, el Estado de Wyoming de los Estados Unidos se convirtió en el primer estado en otorgar el estatus de entidad legal a una DAO.⁴²

Pero además de las iniciativas nacionales, como las que se están dando en países como los Estados Unidos y el Reino Unido, también es muy importante que observemos lo que está ocurriendo en el sistema multilateral, para ampliar los marcos legislativos existentes, e incluir sus soluciones y mejores prácticas en la producción normativa interna. Por ejemplo, en materia de intermediarios digitales como los intercambios de criptomonedas, custodios y proveedores de billeteras de criptomonedas.

⁴⁰ Véase en: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-the-metaverse-and-web3-are-creating-real-tax-issues.

⁴¹ Véase en: https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_aut%C3%B3noma_descentralizada

E igualmente, “The DAO of accrue. A new, automated investment fund has attracted stacks of digital money”, *The Economist*, 19 de mayo, 2016. Disponible en: <https://www.economist.com/finance-and-economics/2016/05/19/the-dao-of-accrue>

⁴² Véase en: <https://www.wyoleg.gov/Legislation/2022/SF0068> Ley modificada en mayo, 2022.

Algunos ejemplos regulatorios son: i. El Estándar Común de Información (CRS) de la OCDE;⁴³ ii. La Directiva de la Unión Europea (UE) 2021/514 del Consejo del 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad;⁴⁴ y iii. La Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA) de los Estados Unidos.⁴⁵

De otra parte, en el caso de las potestades y capacidades de las autoridades tributarias, éstas podrían aprovechar las ventajas tecnológicas del *blockchain* en el Metaverso para promover la transparencia en las transacciones económicas, la eficiencia e integridad de datos, la seguridad de la información, y la equidad entre los diversos actores. Todo ello para garantizar además una más efectiva interacción de los múltiples actores del Metaverso, especialmente en los esquemas descentralizados. Igualmente, las autoridades fiscales podrían utilizar estas nuevas tecnologías, por ejemplo, los contratos inteligentes basados en *blockchain*, para combatir el fraude tributario, acercando la recaudación de los impuestos a las transacciones u operaciones del negocio digital que le sirven de base.⁴⁶

Para finalizar, debemos decir que es probable que las soluciones a los desafíos fiscales del Metaverso reflejen la respuesta global que tuvo el auge original de las *puntocom* de la década de 1990, y la posterior digitalización de la economía global. Cuando la humanidad se ha enfrentado a tales desafíos, los Estados se han resistido, históricamente, a la tentación de redactar una nueva legislación. Por el contrario, han procurado una apertura y flexibilización que permitiría la promoción y desarrollo de las nuevas tecnologías, incluyendo los aspectos fiscales de las mismas.⁴⁷

⁴³ Véase en: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>

⁴⁴ Véase en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2021-80368>

⁴⁵ Véase en: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

⁴⁶ Esto significa, por ejemplo, que informes de impuestos y tributarios se construyan en tiempo real sobre las transacciones de *blockchain*, mejorando la seguridad y tiempos de comunicación que normalmente existen en los procesos convencionales.

⁴⁷ Jeffrey Michalak, Líder de Servicios de Transacciones e Impuestos Internacionales de EY Global, ha señalado que el papel de la función fiscal es cumplir con la regulación y ofrecer a los sistemas en general, el mejor asesoramiento sobre cómo estructurar su negocio de una manera que se encuentre en cumplimiento o compliance... pero ello resulta difícil cuando las reglas no son claras o no existen... y, por tanto, las funciones tributarias corren el riesgo de vivir un mundo de incertidumbre. Véase en: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-the-metaverse-and-web3-are-creating-real-tax-issues

A manera de conclusiones

Es probable que la complejidad y la velocidad de adopción del Metaverso exacerben los problemas existentes relacionados con la economía digital, aumentando la complejidad y la incertidumbre que ya se experimenta hoy en el planeta.

La distinción entre lo público y lo privado se hace cada vez más voluble. El Derecho no escapa a este fenómeno. En este marco, el Derecho Comparado cumple un rol fundamental para la adecuada transformación y evolución de los sistemas jurídicos en general, y de sus instituciones y disciplinas en particular.

Con el Internet y los avances tecnológicos de la Cuarta Revolución Industrial se han potenciado, exponencialmente, los conceptos de territorio y del espacio. Hoy se brindan a la raza humana posibilidades de conectividad casi inimaginables hace unas pocas décadas. Ante esta nueva realidad, las normas jurídicas siguen enfrentando un reto clásico, adaptarse y responder a las necesidades de la sociedad. Pero hoy, además, se deben replantear las diversas formas en cómo el Derecho debe responder a esta nueva realidad digital.

El llamado “*territorio digital*” también requiere de los elementos físicos para existir, por ejemplo, toda su infraestructura tecnológica de base. Pero quizás lo más interesante de concluir en este artículo es el carácter social del concepto de “*territorio*”. El cual requerirá siempre de la intervención y conquista del ser humano, con independencia de si se trata de un espacio físico o digital.

El territorio digital, tanto como el físico, van más allá de un simple espacio. Un territorio implica una actividad o actividades sociales que le dan vida a esa realidad intervenida por nosotros. Se trata, como lo señaló Bauman de una realidad humana que transita hoy dentro de la llamada “*modernidad líquida*”, sujeta a un cambio y transitoriedad permanentes. Esta modernidad líquida se traduce en el campo del Derecho en una tendencia hacia la desregulación y la flexibilización de las soluciones jurídicas.

El territorio del Metaverso hace parte hoy de las posibilidades humanas para interactuar y relacionarse fuera, o mejor dicho en paralelo, al espacio físico. Es un territorio clave en la postmodernidad, y en donde anualmente se mueve más del 2% de la economía mundial, con una tendencia sostenida al alza.

Para el DIPri, específicamente en la determinación del Derecho aplicable a las relaciones jurídicas, el concepto del territorio juega un rol fundamental. Factores como domicilio y residencia de las personas, los lugares de celebración, ejecución o ubicación de los bienes, tienen, necesariamente, una naturaleza territorial. En el caso puntual del territorio del Metaverso, y su relación con el DIPri, pueden darse varias alternativas de soluciones. Entre ellas simplemente replicar, a manera de espejo, los elementos territoriales del mundo físico al mundo digital; o, por el contrario, podríamos pensar en nuevas soluciones que partan de la virtualidad del ambiente digital.

Igualmente, y como lo examinamos, los temas de Derecho aplicable nos conducen a mirar el fenómeno de la producción normativa, y a la posibilidad entonces de aplicar normas creadas tradicionales -códigos, leyes o tratados-, o las soluciones no tradicionales como las del Derecho *anacional*, del *soft law* y de la *Lex Mercatoria*, y particularmente en materia contractual, de la llamada *Lex Cryptophia*.

El DTr no escapó a los retos que impone el territorio del Metaverso. Sobre todo, porque al igual que para el DIPri la noción de territorio cumple para el DTr un rol primordial. Por eso, si creemos que debe haber un punto de encuentro entre el DTr y el DIPri a partir del concepto de territorialidad en el Metaverso, particularmente, en los problemas comunes que éste plantea para ambas disciplinas, y en la forma eventual en que podrían buscarse soluciones comunes.

Desde la óptica fiscal e impositiva hemos concluido en la importancia que tiene la economía digital hoy en día, y, por ende, en el apetito que tienen los grandes actores estatales y privados de beneficiarse del negocio digital. Creemos que entender mejor la tecnología de base del Metaverso nos permitirá lograr un adecuado balance entre la regulación y la desregulación. También creemos en la importancia que tiene revisar y apalancarnos en las soluciones novedosas que nos presentan jurisdicciones más avanzadas en el tema, como las propuestas en los Estados Unidos, el Reino Unido y la Unión Europea, así como las planteadas por el sistema multilateral, la OCDE. Ello nos permitirá tomar ventaja adecuada de los avances tecnológicos para procurar la transparencia y equidad en las soluciones normativas, teniendo siempre como centro de gravedad el bienestar del ser humano.

Jamaica, Montego Bay, junio, 2022 –
Suiza, Lausanne, julio, 2022

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros y artículos:

BAUMAN, Zygmunt, *Modernidad Líquida* (título original: *Liquid Modernity* (2000)), Fondo de Cultura Económica, 2015.

CAROZZA, Paolo G., GLENDON, Mary Ann y PICKER, Colin B., *Comparative Legal Traditions in a Nutshell*, 3rd Edition, St. Paul, MN., West Academic Publishing Co., Estados Unidos, 2008.

FERGUSON, Jeanne y RAFFESTIN, Claude, *Elements for a Theory of the Frontier*, 1986.

GUERRA HERNÁNDEZ, Victor Hugo, *Límites Constitucionales del Derecho Internacional Privado. ¿Hacia una jurisdicción especial?*, Segunda Edición 2022, Editorial DIKE y Universidad Santiago de Cali Editorial, Colombia.

____ “Rol del Derecho Comparado en los procesos de Codificación Nacional. Aportes del Prof. Alfredo Morles Hernández”, *Revista de la Facultad de Derecho*, Año 2020-2021, N° 75, Código de LATINDEXT: Folio N° 19150, (<http://www.latindex.org>), Universidad Católica Andrés Bello, Facultad de Derecho, Caracas, 2022.

____ “La Nueva Lex Mercatoria en el Sistema Venezolano de Derecho Internacional Privado”, *Libro Homenaje a Juan María Rouvier. Temas de Derecho Internacional Privado. Tribunal Supremo de Justicia*, Colección Libros Homenajes, N. 12, Editor Fernando Parra Aranguren, Caracas, 2003.

LEFEBVRE, Henri, *La Production de l'espace*, 1974.

LOMBARDI, Giorgio, *Introducción al Derecho Público Comparado*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1987.

MÁRQUEZ, Israel, “Metaversos y educación: Second Life como plataforma educativa”, *Revista ICONO 14. Revista científica de Comunicación y Tecnologías Emergentes*, 2011.

MOREIRA, Carlos y FERGUSSON, David, *The TransHuman Code: How To Program Your Future*, 2019.

RAISON Virginie, “2038 The World’s Futures, Part 04”, *Indicative Future*, Ed. Robert Laffont, S.A., Paris, 2016.

SÁNCHEZ DE BUSTAMANTE Y SIRVEN, Antonio, *Tratado de Derecho Internacional Privado, Historia y Exposición de los Principales Sistemas de Derecho Internacional Privado*, Tomo I, Libro Segundo, Tercera Edición Habana Cultural S.A., 1943.

Enlaces o vínculos online:

BALL, Matthew, *The Metaverse: What It Is, Where to Find it, and Who Will Build It* Video GamingEpic Games/FortniteMetaverse, 13 de enero, 2020 Disponible en: <https://www.matthewball.vc/all/themetaverse>

CANÓS, Francisco, *El Metaverso: qué es y cómo nos afectará*, 2 de febrero, 2022. Disponible en: <https://www.diarioabierto.es/597796/el-Metaverso-que-es-y-como-nos-afectara>.

CASTELLANOS RUIZ, Esperanza, *Las normas de derecho internacional privado sobre consumidores en la ley 34/2002 de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico*. Disponible en: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/view/79/77> 2009.

COLLOSA, Alfredo, *Taxation in the metaverse: Some preliminary considerations*, 9 de marzo, 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciatblog-tributacion-en-el-metaverso-algunas-consideraciones-preliminares/?lang=en>

“Economía, sociedad y territorio”, Versión On-line ISSN 2448-6183; versión impresa ISSN 1405-8421, Econ. soc. territ, vol.20, no.62, Toluca ene./abr, 26 de mayo, 2020. Disponible en: <https://doi.org/10.22136/est20201507> y en http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212020000100903

EY Global, Ernst & Young Global Ltd., *How the metaverse and Web3 are creating novel tax issues*, 29 de abril, 2022. Disponible en: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-the-metaverse-and-web3-are-creating-real-tax-issues

FERNÁNDEZ, Yúbal, *Qué es el Metaverso, qué posibilidades ofrece y cuándo será real*, 16 de mayo, 2022. Disponible en: <https://www.xataka.com/basics/que-Metaverso-que-posibilidades-ofrece-cuando-sera-real>.

GAÑAN DE MOLINAL, Cecilia, *Los territorios ante la digitalización, las tendencias globales y la Sociedad-Red.*, 5 de junio, 2019. Disponible en: <https://www.fao.org/in-action/territorios-inteligentes/articulos/opiniones-territoriales/detalle/es/c/1330662/>

GUPTA, Ashutosh, *What Is a Metaverse?*, 28 de enero, 2022. Disponible en: <https://www.gartner.com/en/articles/what-is-a-metaverse>

HIDALGO, Luis Bernal, “Los territorios digitales en el contexto del ciberespacio”, *Revista Electrónica de Recursos en Internet sobre Geografía y Ciencias Sociales*, Vol. 24, 2020. Disponible en: <https://revistes.ub.edu/index.php/ aracne/article/view/32468>.

International Chamber of Commerce ICC. Disponible en: <https://iccwbo.org/>, acceso en julio del 2022.

Inside Ariana Grande's Fortnite virtual concert, 9 de agosto, 2021. Disponible en: <https://theface.com/music/ariana-grande-fortnite-rift-tour-performance-gaming-vr-mac-miller-travis-scott-lil-nas-x>

Klaus Schwab, Founder And Executive Chairman World Economic Forum. Davos, 17 de enero, 2016. Disponible en: <https://www.ge.com/news/reports/the-4th-industrial-revolution-what-it-means-how-to-respond>

LÓPEZ RODRÍGUEZ, Ana Mercedes, *Ley Aplicable a los Smart Contracts y Lex Cryptographia*, Universidad Loyola Andalucía, 2021. Disponible en: <https://doi.org/10.20318/cdt.2021.5966>.

LÓPEZ, Alberto, *Marshall McLuhan, el visionario de la “aldea global” de la comunicación*, 21 de julio, 2017. Disponible en: https://elpais.com/cultura/2017/07/21/actualidad/1500619102_672795.html.

MADRID, Claudia en un webinar organizado por la Sociedad Venezolana de Derecho Mercantil (SOVEDEM) y el Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje (CEDCA): “El Metaverso: como Tierra de Nadie y el Derecho Internacional Privado”, 30 de mayo, 2022. Disponible en: https://www.linkedin.com/posts/claudia-madrid-mart%C3%ADnez-75217b9b_cedca-evento-sovedem-activity-6928780088167559169-CIet/?utm_source=linkedin_share&utm_medium=ios_app

MARTÍNEZ HERNÁNDEZ, Luis Manuel, CECEÑAS TORRERO, Paula Elvira, ONTIVEROS HERNÁNDEZ, Verónica Clementina (Coordinadores), *Virtualidad, ciberespacio y comunidades virtuales*, 2014. Disponible en: <http://www.upd.edu.mx/PDF/Libros/Ciberespacio.pdf>.

MOREIRA CREUS, Carlos, Formando Líderes de la Escuela de Gobierno, de la Universidad Hemisferio, Ecuador, junio, 2022. Disponible en: https://www.linkedin.com/posts/guerra-hernandez-victor-hugo-46984756_formandola-edderes-laedderesporecuador-activity-6950117962129301504-Ztsv/?utm_source=linkedin_share&utm_medium=ios_app

RAMÍREZ BARRÓN, Alan Josué y RAMÍREZ SANDOVAL, Karen Rocío, *El Derecho Comparado*, UNAM, México, 2016. Disponible en: <https://grado.ceroprensa.wordpress.com/2016/05/30/el-derecho-comparado/>, consultado en fecha 30 de Julio de 2021.

SF0068, Decentralized Autonomous Organizations – Amendments. State of Wyoming, mayo, 2022. Disponible en: <https://www.wyoleg.gov/Legislation/2022/SF0068>

Sentencia T-612/03. Disponible en: https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/pdf/t-612_2003.pdf

SERRANO ANTÓN, Fernando, *Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal*, Universidad Complutense de Madrid, DOC. N. 18/06, ponencia presentada el 25 de noviembre de 2004. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf

The Economist, *The DAO of accrue. A new, automated investment fund has attracted stacks of digital money*, 19 de mayo. 2016. Disponible en: <https://www.economist.com/finance-and-economics/2016/05/19/the-dao-of-accrue>

TREVILLA, Manuel, “Fenómenos Digitales”, 11 de marzo, 2022. Disponible en: <https://www.elfinanciero.com.mx/manuel-trevilla-fenomenos-digitales/2022/03/11/smart-contracts-un-componente-de-nft-que-revoluciona-industrias/>

EL FEDERALISMO COOPERATIVO EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL VENEZOLANO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y DE DERECHO COMPARADO

*Ronald Evans Márquez**

“Una visión clara y amplia de las relaciones que unen a la historia con las demás ciencias no es un impedimento para captar los problemas concretos y plantearlos de forma positiva y práctica”

LUCIEN FEBVRE:
Combates de Historia

SUMARIO

Introducción. 1. La peculiar estructura federal del Estado Venezolano. 2. El modelo federal cooperativo y los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad en la Constitución de 1999. 2.1 Distinción entre el federalismo dual y el cooperativo. 2.2. Particularidades del esquema federativo venezolano. 3. Distribución vertical del Estado venezolano. 3.1. El reparto de potestades tributarias de acuerdo con la estructura federal del Estado venezolano. 3.1.1. Las potestades tributarias asignadas al poder nacional. 3.1.2. Las potestades tributarias de los Estados. 3.1.3. Las potestades tributarias de los Municipios. 3.3.3.1. Alcance del Artículo 180 Constitucional. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

* Abogado UCV (1990), Maestría en Leyes (LL.M.), Escuela de Leyes, Universidad de Harvard (1993); Diploma Programa de Tributación Internal, Universidad de Harvard (1993), Becario Fulbright 1992-1994. Especialista en Derecho Tributario, UCV (1995). Profesor por Concurso Derecho Financiero y profesor Derecho Tributario UCAB. Ex-Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (ASOVEDEFI), Presidente del Capítulo Venezolano de la Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association, IFA). Socio y Jefe del Departamento Tributario del Despacho Baker Mckenzie.

Introducción

Empezamos el presente trabajo con una cita de Lucien Febvre que nos recuerda que la historia permite conocer el presente y nos ayuda a vivirlo¹. Tal como lo señala el catedrático de la Universidad de Barcelona, Manuel Cruz: “que la historia posibilita la comprensión del presente implica suponer que en ella se encuentran los orígenes del actual estado de cosas (...) El empeño por localizar un pasado con el que conectar nuestro presente, a fin de que éste pierda, de tal modo, su carácter inicial de gratuito, sin sentido, es compartido por el mito y por la historia”². Efectivamente, importa mucho revisar los orígenes y el devenir histórico del federalismo en Venezuela para entender el estado actual del tema en nuestro país. También ayuda a estudiar los orígenes del concepto de federalismo cooperativo en el derecho comparado para buscar las claves de la opción política adoptada por el Constituyente venezolano en 1999 y sus implicaciones para el peculiar modelo federal venezolano. Para ello, como lo indica Febvre, acudiremos a la historia y sus relaciones en este caso con el derecho constitucional y el derecho financiero.

El sistema tributario venezolano formulado por el Constituyente del año 1999 al igual que en la Constitución de 1961 configuró un sistema federal de gobierno con un marcado acento centralizador de las principales materias rentísticas a favor del Poder Nacional. Los estados venezolanos, al contrario de lo que podría esperarse en un típico Estado federal clásico de otros países, se encuentran prácticamente desprovistos de potestades tributarias sobre las cuales puedan ejercer verdaderos derechos originarios de tributación.

Este proceso viene siendo objeto de revisión en los últimos años. Un hito importante en este proceso estuvo dado por la promulgación de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Sector Público en diciembre de 1988. Este proceso de transformación política ha traído consigo una creciente descentralización signada por el traspaso de programas del Poder Nacional a los Estados en materias tan importantes y básicas como educación, salud y seguridad, lo cual ha incrementado los requerimientos financieros de los Estados y Municipios, que sólo pueden ser satisfechos por medio de estos mecanismos de reasignación de las materias rentísticas entre los tres poderes político-territoriales.

La Constitución del año 1999 en teoría es mucho más flexible para el cometido de transformar la existente federación centralizada, como la que hemos tenido en casi toda la vida democrática del país, en un verdadero estado descentralizado, tal y como se proclama en la Constitución de 1999. Uno de los

¹ Lucien Febvre, *Combates por la historia*, Editorial Ariel Historia, Barcelona-España, 2017, p. 35.

² Manuel Cruz, *Filosofía de la Historia*, Alianza Editorial, Madrid, 2008, p. 17.

diversos mecanismos es el establecido en la antes llamada cláusula descentralizadora (prevista en el artículo 137 de la Constitución de 1961) ahora regulada en el Artículo 157 que permite, por el voto de la mayoría de los integrantes de la Asamblea Nacional (antes se requería 2/3 partes del Congreso), la asignación de competencias nacionales a los estados y municipios. Sin embargo, en los últimos 21 años ha faltado la voluntad política y el modelo de federalismo cooperativo ha servido para dismantelar los incipientes avances que se habían logrado bajo la Constitución de 1961, concentrando el poder del Estado de manera arbitraria e inconstitucional, en el Poder Central. Nada nuevo en la historia patria pero sí una estafa descomunal al electorado que votó por un proyecto falsamente descentralizador.

Desde un punto de vista financiero, esta forma de neofederalismo adoptada por el Constituyente de 1999, ataca la autonomía de los Estados, a través de la extensión de competencias al Poder Nacional y por procedimientos indirectos, que permiten controlar la autonomía financiera de los Estados. Se desaprovechó así una oportunidad histórica de establecer directamente en el texto constitucional la hacienda pública estatal, con su explícita dotación de recursos y tributos, administrados bajo principios autonómicos.³

1. La peculiar estructura federal del Estado Venezolano

La Constitución de 1999, tal como lo indicaba la Constitución de 1961, definía la estructura del Estado venezolano como un Estado federal (ahora “descentralizado”) “dentro de los términos” establecidos por el Constituyente.⁴ En virtud del carácter contradictorio o *sui generis*⁵ de la organización federal del Estado Venezolano, derivado del hecho de su calificación de Estado federal cuando en la práctica de los últimos años se ha comportado bajo esquemas de acción más propios de un Estado Central, ha conducido a que muchos calificaran a la híbrida organización estatal venezolana como una “federación centralizada”.⁶ Para corregir esta contradicción, se ha definido al Estado venezolano como una “federación descentralizada”. En palabras de la Exposición de Motivos del texto constitucional:

El diseño constitucional consagra un Estado federal que se define como descentralizado, para así expresar la voluntad de transformar el anterior Estado centralizado en un verdadero modelo federal con las especificidades

³ Ricardo Combellas, *Derecho Constitucional*, McGraw Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 2001, p. 125.

⁴ Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.453 Ext., del 24 de marzo del 2000.

⁵ Maurice Duverger, *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*, Madrid, 1988, p. 604.

⁶ Allan Brewer-Carías, *Introducción General al Régimen Municipal*, en *Ley Orgánica de Régimen Municipal 1989*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990, p. 15.

que requiere nuestra realidad. En todo caso, el régimen federal venezolano se regirá por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad que son característicos de un modelo federal cooperativo, en el que las comunidades y autoridades de los distintos niveles político-territoriales participan en la formación de las políticas públicas comunes a la Nación, integrándose en una esfera de gobierno compartida para el ejercicio de las competencias en que concurren. De esta manera, la acción de gobierno de los municipios, de los estados y del Poder Nacional se armoniza y coordina, para garantizar los fines del Estado venezolano al servicio de la comunidad.⁷

La expresión “federalismo descentralizado” no ha estado exenta de crítica. Así, Hildegard Rondón de Sansó establece que dicho enunciado pareciera una *contradictio in terminis*, en dos de sus elementos, a saber:

Señala que se trata de un estado federal y al mismo tiempo descentralizado. Ahora bien, todo estado federal es descentralizado. La forma federal del estado se da cuando en el mismo existen una serie de entidades territoriales periféricas, que poseen su propia autonomía, e incluso, una soberanía que parcialmente delegan en la unión o poder central, constituyendo tal delegación la exclusión de realizar determinados actos que debiliten la unión creada. El federalismo puede tener distintos grados de acuerdo con la naturaleza de las facultades delegadas. En el estado federal cada una de las uniones es territorial y mantiene en principio sus propios poderes de gobierno, es decir, el Poder Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial, sin que ello impida la existencia de estos mismos poderes en la sede que representa al sistema federal.

Ahora bien, estado descentralizado significa que existe un núcleo gubernativo cuyas funciones se han desconcentrado en entes periféricos, que adquieren una personalidad jurídica propia. Si se analiza en este sentido, no puede acumularse la noción de estado federal con la de estado federal descentralizado. Sería lo mismo que hablar de estado federal centralizado. La aparente anomalía radica en que se están fundiendo dos conceptos de diferente naturaleza e identidad, pertenecientes a ámbitos conceptuales diferentes. La noción de estado federal, que se contrapone a la de estado central o unitario, alude a la división político-territorial. El concepto de descentralización es una figura descriptiva que no describe lo orgánico sino lo funcional, al referirse a la delegación de funciones del poder central en los poderes periférico.⁸

⁷ Exposición de Motivos Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicado en Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario, de fecha 24 de marzo de 2000.

⁸ Hildegard Rondón de Sansó, *Análisis de la Constitución Venezolana de 1999*, Ediciones Ex Libris, Caracas, 2000, p. 49.

El término “federalismo” que la Constitución acogió no tiene una muy estrecha relación con el contenido teórico normalmente atribuido a ese término. Como bien se expresó en la Exposición de Motivos de la Constitución de 1961, la fórmula adoptada que mantuvo dicha expresión, no obstante las inevitables polémicas entre los bandos federalistas y centralistas, estimó que el sentimiento federal y las consecuencias del federalismo, en el sentido de la organización y el nombre mismo de la Federación, “constituyen un hecho cumplido y hondamente enraizado en la conciencia de los venezolanos”, por lo cual, “se prefirió respetar y mantener dicho término dentro de una acepción venezolanizada, considerando que “los vocablos tienen su acepción propia, que es la que le atribuyen los hechos históricos”.⁹

En palabras de Tulio Chiossone, “el Estado venezolano, representado por la “República”, según la propia Exposición de Motivos, es Federal, no por su esencia, sino en los términos que consagra la Constitución, pero ésta, en su contenido, es eminentemente centralista, y destruye la declaración liminar de que la República es un Estado Federal”.¹⁰ Sin embargo, esto no siempre fue así. La nueva República de Venezuela de 1830 se encontró que sólo podía contar con los derechos de aduanas y en la escasa medida que le era posible reprimir el contrabando, pues el Fisco como hoy día lo conocemos, no existía, pues además de que los Estados se habían reservado casi todas las rentas, no dejando a la Nación sino las de aduanas, tampoco se hallaba ésta en buena posición para

⁹ República de Venezuela, Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, El situado constitucional como asignación inter-gubernamental en Venezuela en La Reforma del Sistema Fiscal Venezolano, Tomo 4, 1987, p. 125.

¹⁰ Tulio Chiossone, *Constitución centralista con ribetes federales en Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera*, Tomo I, Caracas, 1979, p. 228. Chiossone explica las razones históricas para preferir la forma federal de Estado, negando en parte la influencia norteamericana invocada por diversos autores: “En la alborada de la independencia y libertad de los territorios americanos que fueron parte integrante del Estado español, el sistema federal es el escogido para la organización política de las nacientes Repúblicas. En todos ellos el régimen colonial había creado el Municipio como célula fundamental, y las antiguas Provincias fueron entidades autónomas que habrán de servir como sustento del federalismo, aunque en muchos casos se ha invocado la inspiración tomada de los principios constitucionales norteamericanos. Este fenómeno de la autonomía provincial –común en las Colonias españolas- nos da la explicación de por qué, una vez iniciados los pronunciamientos que dieron origen a la Declaración de Independencia y a las primeras constituciones, se adoptara el sistema federal. Este sistema político no fue inspirado en la Constitución norteamericana ni influyeron en su adopción las ideas de los filósofos o teóricos de la política, pues su escogencia estuvo predeterminada, en todos los nacientes países, por una derivación necesaria de las constituciones orgánicas de las ciudades y provincias”. *Ibid.*, p. 207.

cobrarlas. Manuel Márquez (h) nos ilustra la evolución de la naturaleza federal del Estado venezolano de la siguiente manera:

El Gral. Antonio Guzmán Blanco trabajó, desde que ocupaba el Ministerio de Hacienda, en 1864, por poner término a esa situación, que hacía imposible gobernar y cuando ascendió a la Presidencia de la República reorganizó la administración fiscal, aumentó los impuestos de aduanas, restableció los impuestos de sucesiones y papel sellado y creó el de estampillas, afectándolos a destinos especiales, quizás con el objeto de encubrir la violación de la Constitución Nacional, que no acordaba a la Nación, otras rentas que las de aduanas y reservaba la soberanía tributaria a los estados particulares (...).

Los Gobiernos posteriores a Guzmán Blanco sumieron de nuevo la República en la bancarrota y el caos. Las Administraciones de Crespo, Andrade y Castro serán señaladas como modelos de incapacidad y desorden fiscal (...).

Tocó al Dr. Román Cárdenas, como Ministro de Hacienda de la dictadura gomecista, poner término a esa situación por medio de una nueva ordenación de legislación tributaria (...).¹¹

También existen razones históricas que explican el carácter híbrido de nuestra Constitución al establecer, *ab initio*, un Estado marcadamente centralista. Así, Julio César Fernández Toro explica que el pensamiento político predominante en el proceso constituyente que da origen a la Carta Magna de 1961, encontró en la Federación una de las razones del fracaso de la democracia, pues producía una debilidad del gobierno central y la dispersión del poder político en las regiones, permitiendo el fortalecimiento de los caudillos.¹²

De manera que, según Fernández, “si las instituciones federales predominantes desde la independencia entorpecían la democracia, entonces se debía reducir –o eliminar– la Federación a su mínima expresión impidiendo el resurgimiento caudillista. Pero el constituyente nunca llegó a borrar las formas federales, aunque las vaciara de contenido”.¹³

A partir de 1988, el péndulo de la historia se inclinó de nuevo hacia un fortalecimiento de la estructura federal y hacia una profundización de los procesos de descentralización política en nuestro país o lo que algunos han calificado como

¹¹ Manuel Márquez (h), *El impuesto sobre la renta*, Editorial Elite, Caracas, 1945, pp. 70-71.

¹² Julio César Fernández Toro, “La distribución territorial del poder en Venezuela” en *Jornadas Colombo-Venezolanas de Derecho Público*, Caracas, octubre de 1996, p. 324.

¹³ *Ibíd.*, p. 325.

“la metamorfosis federal de una Federación Centralizada en una Federación Descentralizada”.¹⁴

De allí que la Constitución de 1999 recogiera ese sentimiento y calificara al Estado venezolano como “federal descentralizado” (Artículo 4) y erigiera la descentralización como política nacional, la cual “debe profundizar la democracia, acercando el poder a la población y creando las mejores condiciones, tanto para el ejercicio de la democracia como para la prestación eficaz y eficiente de los cometidos estatales” (Artículo 158).

2. El modelo federal cooperativo y los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad en la Constitución de 1999

Capitant conceptúa al federalismo como una “forma constitucional que representa la antítesis de la centralización”.¹⁵ El eje central del federalismo reside en la descentralización, dispersión y distribución del poder y de los fenómenos que lo circundan, como puede ser el humano y social (pluralismo social), el espacial o territorial (dispersión territorial), la diversidad de ordenamientos jurídicos (pluralismo jurídico), estando todos ellos coordinados por el poder, una vez obtenido el triunfo de las fuerzas centrípetas sobre las centrifugas.¹⁶

Para que nos encontremos en presencia de un Estado federal debe existir unidad de poder político, sin que por ello haya centralización del mencionado poder, en razón de que éste se distribuye en centros. En el Estado federal existe descentralización del poder político, a más de otros tipos de descentralización (ej. territorial), mientras que, en los Estados unitarios, si bien puede haber descentralización territorial (administrativa) o regional, el poder estatal no se distribuye en centros.¹⁷ En los estados unitarios según Charles Durand, “el legislador ordinario tiene todos los poderes sobre las colectividades públicas internas: provincias, departamentos, municipios. En el estado federal, el legislador ordinario, por lo menos, no tiene todo el poder. Sus poderes están limitados por una autonomía reconocida a las colectividades federadas, autonomía jurídica parcial, pero provista de una protección frente a esta mayoría y este legislador. Habrá pues una distribución de competencias, una distribución del poder público, entre los órganos del poder público, entre los órganos de la federación y los órganos propios de cada una de las colectividades que la integran.”¹⁸

¹⁴ *Ibíd*, pp. 347-348.

¹⁵ Citado por Catalina García Vizcaíno, *Los tributos frente al federalismo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975, p. 1.

¹⁶ *Ibíd*, p. 2

¹⁷ *Ídem*.

¹⁸ Charles Durand, *El estado federal en el derecho positivo en Federalismo y Federalismo Europeo*, Editorial Tecnos, Madrid, 1965, p. 175.

Ya diversos autores han alertado el fenómeno contemporáneo de una mayor centralización en todos los Estados federales, tanto en los Estados Unidos, como en Alemania, Brasil y Argentina. Por ello Charles Durand ha advertido sobre la configuración de un “neofederalismo”, en contraposición al federalismo calificado de dualista, en el que los estados miembros no tendrían prácticamente más que lo que el legislador federal quisiera dejarles.¹⁹ Según Durand, “comprobamos que el marco jurídico del Estado federal subsiste, pero apenas se corresponde con su contenido propiamente jurídico ni con el espíritu que anima la vida política (...) Se ha producido una decadencia del federalismo en el seno de los Estados federales”.

Dentro de los llamados esquemas clásicos de federalismo se distinguen dos modelos paradigmáticos: el de los Estados Unidos de América, conocido como dual y el modelo germánico, cooperativo. Venezuela adoptó ya desde la Constitución de 1961 como modelo de inspiración, el modelo español, derivación del modelo germánico²⁰ y ahora esto se señala de manera expresa en la Exposición de Motivos cuando se dice que Venezuela ha optado por el modelo federal cooperativo. En efecto, cuando se habla del Consejo Federal de Gobierno en la Exposición de Motivos se dice que éste es:

...un órgano producto de la fase más avanzada del federalismo, el federalismo cooperativo, superación histórica de lo que ha sido denominado federalismo dual que entendía al Estado como producto de un pacto entre los distintos entes político territoriales los cuales tendrían una esfera de soberanía no delegada a la Unión y, en principio, intangible a la acción del Poder Federal.

2.1 Distinción entre el federalismo dual y el cooperativo

El sistema dual o anglosajón primigenio, propio de los Estados Unidos, es el de la separación perfecta, donde el Poder Federal y los Estados tienen cada uno atribuido un área determinada de actividad sobre la que ejercita libérrimamente sus poderes, sin intrusiones de la otra parte, frente a la cual tiene una mera relación de yuxtaposición.²¹ La idea pues se centra en la separación radical entre los poderes federados y los federales, de manera que una la atribución de una

¹⁹ *Ibíd*, pp. 212-213.

²⁰ Véase en tal sentido Gustavo Linares Benzo, *Leyes Nacionales y Leyes Estadales en la Federación Venezolana (La repartición del Poder Legislativo en la Constitución de la República)*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1995, p. 7.

²¹ *Ibíd*, p. 8.

competencia comporta la realización de todas las responsabilidades sobre la misma.²²

El valor principal que persiguieron los legisladores constitucionales de los Estados Unidos fue diseñar un sistema de gobierno que respetase los derechos y libertades de los ciudadanos, esto es, un sistema en que la soberanía popular controlase de manera efectiva a la soberanía gubernamental. En palabras de Lluís Peñuelas, “el recuerdo reciente de la lucha por la libertad frente al Gobierno inglés, ciertos abusos de algunas legislaturas estatales y la voluntad de establecer un sistema que respetase los derechos y libertades de todos los ciudadanos norteamericanos motivó que se establecieran determinados límites expresos al poder de los Estados, y dio lugar a un sistema gubernamental basado en los “*checks and balances*”. Establece Peñuelas: “Si la libertad es el poder político dividido en pequeñas fracciones, los autores constitucionales crearon un sistema de gobierno en el que el poder político se dividía y distribuía entre diferentes unidades, las cuales se controlaban mutuamente, con lo que se impedía la constitución de un poder tirano”.²³ Tal como expresó Madison:

En la compuesta república de América, el poder cedido por el pueblo es primeramente dividido entre dos Gobierno diferentes, y posteriormente, la porción asignada a cada uno de ellos es subdividida entre distintos y separados departamentos. De esta forma los derechos del pueblo se encuentran doblemente garantizados. Los diferentes gobiernos se controlarán mutuamente y al mismo tiempo, cada uno será controlado por el mismo.²⁴

Por tanto, “ya que los Gobiernos estatales permanecerían como centros alternativos de poder, el Gobierno nacional se encontraría en una competición permanente con los Gobiernos estatales. Esto reduciría la tendencia del Gobierno nacional hacia la irresponsabilidad y prevendría de la excesiva centralización del poder (...) y la tiranía”.²⁵

El federalismo dual, que dominó de 1789 a 1932, delegaba poderes limitados al Gobierno de la Unión, con un cierto margen de maniobra interpretativo para la ejecución (implementación) a través de la cláusula “necesario y adecuado” (“*necessary and proper*”, artículo 1, párrafo 8) conocida más tarde como la cláusula elástica. Los poderes o competencias otorgados al Gobierno de la Unión fueron básicamente los siguientes: posibilidad de establecer exacciones o impuestos, disponer sobre sus bienes, pedir créditos y emitir deuda pública, acuñar

²² Xavier Arbós, y Jaume Vernet I Llobet, Los nuevos federalismos y el constitucionalismo del Siglo XXI, en La descentralización y el Federalismo. Nuevos Modelos de Autonomía Política, Edit. Cedecs, Barcelona, 1999, p. 266.

²³ Lluís Peñuelas I Reixach, *Poder Financiero y Federalismo en los EE.UU.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, p. 24.

²⁴ Madison, *Federalist Papers*, citado por PEÑUELAS, *Ibíd*, p. 25.

²⁵ *Ídem*.

moneda, regular el comercio exterior e interestatal, declarar la guerra, reclutar y mantener fuerzas militares, regular la naturalización y extranjería, establecer el Derecho sobre quiebras y sobre la propiedad intelectual, establecer el servicio de correos, establecer las unidades básicas de peso y medidas, crear tribunales inferiores a la Corte Suprema y definir los delitos graves. Algunos de estos poderes debían considerarse como exclusivos (como el poder de acuñar monedas), otros concurrentes con los poderes de los Estados, como el poder de establecer impuestos del Gobierno Federal, el cual es concurrente con el mismo poder de los Estados, incluso cuando ambos estén gravando el mismo hecho imponible.²⁶ El resto de los poderes fueron retenidos por los Estados, antes soberanos, lo cual quedó establecido de forma expresa en la Enmienda 10 al señalar que los poderes no expresamente delegados a ese Congreso “quedan reservados a los Estados o al pueblo”.²⁷

La cláusula de necesidad y conveniencia fue la clave de todo el proceso centralizador impulsado por la Corte Suprema de los Estados Unidos, pues su interpretación dio base a la incorporación de nuevos y mayores poderes federales implícitos (*implied powers*) desde que se los consideraba necesarios para que el Congreso norteamericano ejerciera los expresamente conferidos. Los poderes delegados a la Federación son ilimitados dentro de su esfera. Las famosas sentencias *McCulloch* y *Gibbons*, la teoría de los poderes implícitos y la extendida construcción de la cláusula de comercio- habilitaron a la Federación a expandir sus poderes a costa de los Estados, motorizando la progresiva centralización de la Federación.²⁸

Como puede apreciarse, el federalismo norteamericano de la primera etapa es clásico, dado que es completamente inútil la indagación sobre las relaciones entre las leyes federales y las estatales. Cada una de ellas tiene su propia esfera de competencia y no hay relaciones positivas de ninguna especie, sino estricta separación.²⁹ En efecto, hasta los inicios de los años treinta, el sistema federal fue definido por los tribunales y la doctrina jurídica utilizando la teoría del federalismo dual. La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos así lo estableció en *Abelman v. Booth*: “Los poderes del Gobierno general, y los del Estado, a pesar de que ambos existen y son ejercidos en los mismos límites

²⁶ *Ibíd*, p. 32.

²⁷ John Kincaid, *Del federalismo dual al federalismo coercitivo en las relaciones intergubernamentales de los Estados Unidos de América en El Estado de las autonomías. ¿Hacia un nuevo federalismo?*, Instituto Vasco de Administración Pública, 1997, p. 32.

²⁸ Gustavo Linares Benzo, *ob. cit.*, p. 11

²⁹ *Ídem*.

territoriales son, no obstante, separadas y distintas soberanías, actuando separadamente y con independencia la una de la otra, en sus respectivas esferas.”³⁰

Esta doctrina fue usada por la Corte para asignar las competencias políticas en muchos de los casos judiciales de finales del XIX y principios del XX, tal como se desprende de uno de los fallos de la época (1871), *Collector v. Day*:

El gobierno general y el de los Estados, a pesar de que se dan dentro de los mismos límites territoriales, son soberanías separadas y distintas, actúan separadamente e independientemente uno de otro, dentro de sus respectivas esferas. El primero es superior dentro de su esfera propia, pero los Estados, dentro de los límites de los poderes no cedidos, o en lenguaje de la Enmienda X, reservados, son independientes del Gobierno nacional, como este, en su esfera, es independiente de los Estados.³¹

Y luego en otra sentencia relevante dictada en 1936, *United States v. Butler*:

La cuestión no es qué poder debería tener el Gobierno Federal, sino qué poderes le han sido de hecho otorgados por el pueblo. Difícilmente parece necesario reiterar que el nuestro es una forma dual de gobierno, en la que en cada Estado existen dos gobiernos, el estatal y los Estados Unidos. Cada gobierno estatal posee todos los poderes gubernamentales salvo aquellos que el pueblo, a través de la Constitución, ha concedido a los Estados Unidos, negándoselos a los Estados, o reservándoselos para él mismo (se refiere al pueblo). El Gobierno Federal es un Gobierno de poderes limitados. Posee únicamente aquellos que expresamente le son conferidos y aquellos que de forma razonable se pueden inferir de los otorgados.³²

Lo que reemplazó al federalismo dual fue conocido como federalismo cooperativo, un concepto para movilizar y coordinar los poderes y recursos de todos los gobiernos del sistema federal en base a un consenso intergubernamental, en gran parte bajo liderazgo, pero no dominio federal.³³ En el propio Estados Unidos se inició un cambio en las relaciones intergubernamentales caracterizado por una supremacía financiera del gobierno federal sobre los Estados de la Unión. Ya para 1960 se señala que el sistema era un buen ejemplo de *Cooperative Federalism* o Federalismo Cooperativo. Esto se ha realizado sin una modificación del reparto competencial fijado en la Constitución.

Lo que ha realmente ha motivado el cambio ha sido la interpretación que del texto constitucional ha realizado la Corte Suprema de los Estados Unidos. En efecto, a partir de los años 30, el Gobierno Federal producto de su superioridad financiera respecto a los Estados (gracias también a la Enmienda XVI que

³⁰ Citado por Peñuelas, *ob. cit.*, p. 34.

³¹ *Ibíd*, p. 35.

³² *Ídem*.

³³ John Kincaid, *ob. cit.*, p. 39.

permitió la recaudación ilimitada por parte del gobierno federal del impuesto sobre la renta), comenzó a ejercer sus poderes de una manera expansiva, realizando actividades y promulgando normas que afectaban a las áreas que se consideraba que la Constitución reservaba a los gobiernos estatales.

Si bien inicialmente en 1937 se produjo un enfrentamiento entre la Administración Roosevelt (caracterizada por un intervencionismo en los asuntos económicos del país) y la Corte Suprema de los Estados Unidos (con jueces en su mayoría defensores del *laissez-faire*) al final la Corte cedió a las presiones del Ejecutivo y sentenciaron el caso *National Labor Relations Bd. v. Jones & Laughlin Steel Corp.* en el que consideraron constitucional la ley *National Labour Relations* y cambiaron su interpretación tradicional del alcance de la Cláusula de Comercio. A partir de ese momento, la Corte Suprema de Justicia de los EE.UU. empezó a cambiar gradualmente toda la jurisprudencia sobre los poderes delegados al Gobierno Federal y en algunos casos alentó un aumento del poder político del gobierno federal.

La tradicional distribución de competencias que había establecido el federalismo del siglo XIX se vio totalmente modificada. Gracias a la posibilidad de penetración del gobierno federal sobre la base de la invocación de la Cláusula de Comercio y las Enmiendas I y XIV, todas las materias tradicionalmente estatales eran susceptibles de ser reguladas por el gobierno federal. Finalmente, cuando esta posibilidad no podía darse, el gobierno federal podía penetrar en esas áreas estatales “comprando” su autonomía política a través del otorgamiento de fondos económicos por la vía de asistencias federales a programas.³⁴ En palabras de Lluís Peñuelas:

Este proceso de centralización del poder se produjo a través de una tendencia expansionista del Gobierno Federal permitida por la Corte Suprema, la cual abandonó su interpretación tradicional de la Constitución. Esta es la causa jurídica de la centralización del poder. Pero ¿respecto a qué poderes ocurrió la misma? Dos fueron las vías. La primera que el Gobierno Federal pasara a regular directamente numerosas áreas que tradicionalmente habían sido reguladas por los Estados mediante la utilización de sus poderes legislativos. La otra, que pasara a regular dichas áreas, tradicionalmente consideradas estatales, mediante la utilización de una vía indirecta: el poder del gasto condicional, vía en la que la regulación federal sólo pasaba a tener eficacia si el Estado otorgaba su consentimiento a la misma.³⁵

³⁴ Peñuelas, *ob. cit.*, p. 42.

³⁵ *Ibid.*, p. 43.

Fue en Estados Unidos a través del autor E. Corwin donde se comenzó a utilizar el término “Federalismo Cooperativo”³⁶ que sirvió para describir las nuevas formas de “cooperación” entre el Gobierno Federal y los Estados de la Unión. El postulado esencial de esta teoría es que “todos los niveles de Gobierno de los Estados Unidos participan de modo significativo en todas las actividades de gobierno.”³⁷

Bajo esta concepción del federalismo, “el Gobierno nacional y los estatales son parte mutuamente complementarias de un único mecanismo gubernamental cuyos poderes persiguen realizar los actuales propósitos políticos de acuerdo con su aplicabilidad en el problema planteado”.³⁸ Sin embargo, la concepción del federalismo cooperativo pareciera carecer de la nitidez y consistencia de la teoría del federalismo dual y a pesar de reflejar en buena medida la realidad política actual norteamericana, ha sido tachada de ser “conceptualmente compleja, crear ambigüedades teóricas, tales como enturbiar las diferencias entre federalismo y descentralización (...) y no ofrecer racionalidad alguna para especificar competencias intergubernamentales o para dirigir el crecimiento gubernamental”.

En Venezuela, tradicionalmente hacemos referencia al Federalismo Cooperativo por referencia a uno de sus modelos contemporáneos, el modelo germánico. Quizás porque nuestra influencia proviene de España que ha sido fuertemente influida por la experiencia alemana. El modelo cooperativo o germánico es el de relaciones positivas mutuas, en el sentido que, aun existiendo una repartición de materias y funciones, a cada parte corresponde un cierto grado de influencia en el ejercicio de poderes por la otra. En este modelo, en palabras de Alberto Rovira, citado por Gustavo Linares Benzo “corresponde a la Federación básicamente la función legislativa, mientras que los Estados ejercen fundamentalmente los poderes ejecutivos y participan, al mismo tiempo, en la formación de la ley federal. Es sin embargo imprescindible para que se mantenga la sustancia federal, que los estados de modelo germánico mantengan potestades legislativas”.³⁹

A diferencia del modelo clásico dual norteamericano, el sistema germano reparte las competencias sobre la base de otorgar la legislación a la Federación (*Bund*) y la ejecución a los Estados (*Länder*), por lo que le conoce como federalismo de ejecución o cooperativo. Cuando de la propia Ley fundamental no se desprende claramente una competencia legislativa federal, ésta corresponde

³⁶ *Ibid.*, p. 47. Ya en 1950 Corwin afirmaba: “El “Federalismo Cooperativo” ha sido, hasta la fecha, la expresión abreviada de un constante incremento y concentración del poder de instigación y supervisión de las políticas locales en el Gobierno de Washington.”

³⁷ Abelman v. Booth, *Ídem*.

³⁸ *Ídem*.

³⁹ Citado por Peñuelas, *ob. cit.*

exclusivamente a los *Länder*. Este principio tiene poca vigencia práctica porque la cláusula residual del artículo 70, 1, de la Constitución alemana establece un amplísimo sector de legislación exclusiva federal; otro campo de legislación concurrente entre el *Bund* y los *Länder* y la posibilidad de que se dicte una legislación federal. Al final estas asignaciones de potestades legislativas se resuelven en un poder central que disfruta de una prácticamente exclusiva disposición discrecional legislativa en la casi totalidad de materias decisivas en los Estados modernos.⁴⁰

El federalismo descentralizado venezolano, de tipo cooperativo, ha sido imbuido constitucionalmente por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad.

Por lo que respecta al principio de “**integridad territorial**”, la distribución territorial del Poder Público no puede entenderse como atentatoria de la integridad territorial de la República, cuyo territorio no puede ser afectado en virtud del principio descentralizador, lo que impediría cualquier intento separatista de parte de las entidades políticas que componen el Estado.⁴¹

El principio de **cooperación** exige que los diversos niveles territoriales coadyuven para alcanzar en su conjunto los fines del Estado; de allí que este principio se encuentre vinculado al principio de concurrencia y corresponsabilidad de todos los entes públicos hacia los mismos fines superiores del Estado.⁴²

El principio de **solidaridad** vela, tal como lo dispone el artículo 138 de la Constitución española, “por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”. El principio de solidaridad entre todos los territorios será el que permita el desarrollo equilibrado del nuevo modelo de descentralización política.⁴³ Duguit había entendido la solidaridad como interdependencia social: todos los miembros de la sociedad están obligados por la regla del Derecho a no hacer nada que sea contrario a la solidaridad social, y a hacer todo lo posible para asegurar su realización”.⁴⁴

El principio de **concurrencia** atiende al reconocimiento que existen materias que son objeto de atribución compartidas entre las distintas personas públicas y

⁴⁰ Gustavo Linares Benzo, *ob. cit.*, p. 8.

⁴¹ *Ibíd*, p. 14.

⁴² Allan Brewer Carías, *Federalismo y municipalismo en la Constitución de 1999 (Alcance de una reforma insuficiente y regresiva)*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2001, p. 25.

⁴³ *Ídem*.

⁴⁴ Carlos Vidal Prado, *El fondo de compensación interterritorial como instrumento de solidaridad*, Edit. Comares, Granada, 2001, pp. 4-5.

que la atribución constitucional de una no menoscaba ni excluye la del otro, de allí la necesidad de garantizar la armonización y coordinación de los ámbitos de competencia territorial para asegurar el logro de los fines del estado, tal como lo preceptúa el artículo 136 de la Constitución.⁴⁵

El principio de **coordinación** aparece como un instrumento necesario para estructurar el sistema de financiamiento de las distintas Haciendas que integran un Estado compuesto. Tal coordinación, como resulta lógico pensar, corresponde ejercerla a nivel central, mediante la instrumentación de medidas oportunas tendientes a conseguir la estabilidad interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del Estado federal.⁴⁶

La **corresponsabilidad** en el ámbito fiscal “pretende desplazar sobre los entes menores la responsabilidad de obtener sus propios ingresos, introduciendo así, una restricción a sus demandas de recursos que confiera estabilidad al sistema. Éste es, en definitiva, el sentido último de aumentar el grado de corresponsabilidad en el actual sistema de financiación: lograr que quienes adoptan las decisiones sean conscientes –y responsables– de que tales decisiones, antes o después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen de ingresos equivalente.⁴⁷ Dicha corresponsabilidad no está presente en el esquema constitucional pues se les niega a los Estados capacidad para generar sus propios ingresos tributarios.

2.2. Particularidades del esquema federativo venezolano

Uno de los elementos claves de la nueva estructura constitucional es que la federación descentralizada no se desarrolla institucionalmente en el propio texto constitucional y, por tanto, la efectividad del carácter federal del Estado venezolano ha sido delegado a las llamadas leyes de base y orgánicas, las cuales serán las que en definitiva establezcan el grado de descentralización de la estructura formalmente federal del Estado venezolano. Dentro de esta concepción de federalismo cooperativo adoptado por el Constituyente de 1999 podemos señalar elementos impropios o extraños al esquema federal clásico, entre los cuales destaca:

1. Supresión del Senado, el cual se supone representa a los Estados o provincias del Estado federal;

⁴⁵ Citado por Vidal, *Ibíd.*, p. 5.

⁴⁶ Humberto Romero-Muci, “La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución”, en *Revista de Derecho Tributario*, No. 89, Caracas, diciembre, 2000, p. 88.

⁴⁷ Juan Cristóbal Carmona B., “Financiamiento de la descentralización. Innovaciones fiscales. Sistemas de Coordinación y Control de Gestión”, *Revista de Derecho Tributario*, No. 82, Caracas, 1999, pp. 11-12.

2. Las competencias exclusivas propias del nivel Estatal son escasas y de naturaleza adjetiva y no sustantiva;
3. Los ingresos por concepto de situado constitucional asignados a los estados y municipios fueron reducidos al situarlos en el constitucional 167, numeral 4 en un mínimo de 15% y un máximo del 20% del ingreso nacional, siendo que los estados ya habían logrado un mínimo del 20% de conformidad con la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder Público;
4. Se reduce la autonomía organizativa de los Estados y Municipios al regular de manera detallada aspectos de sus poderes públicos que deberían ser materia de las Constituciones estatales y más aún, previéndose en el artículo 162 de la Constitución que será la ley nacional la que regulará el régimen de organización y el funcionamiento del Consejo Legislativo;
5. En materia municipal, si bien la Constitución reconoce la autonomía municipal, la relativiza cuando en su artículo 16 remite la garantía de la autonomía municipal a una ley orgánica nacional y en su artículo 168 establece que los Municipios gozan de autonomía “dentro de los límites de la Constitución y la ley nacional”;
6. El establecimiento de un Consejo Federal de Gobierno, “cuya filosofía reside en una vuelta al viejo sistema de coordinación de la inversión estatal con la nacional mediante el pronunciamiento de un órgano que, como el citado, es presidido no por un gobernador o un alcalde sino por el Vicepresidente Ejecutivo de la República.”⁴⁸

No por ello hay quienes afirman que:

(L)a Constitución de 1999 no consagra ni un sistema federal ni un sistema descentralizado. A lo sumo lo que establece es una posibilidad para que mediante leyes de bases y orgánicas tal proceso se pueda dar en el futuro. Las declaraciones iniciales contenidas en el Preámbulo y en las Disposiciones Fundamentales son engañosas porque el sistema federal descentralizado no se desarrolló institucionalmente en el texto constitucional. La única declaración verdadera que trae sobre este tema la Constitución de 1999 es la contenida en el Artículo 4° “La República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución”. Y son precisamente los términos los que desnaturalizan el régimen federal⁴⁹.

⁴⁸ Juan Cristóbal Carmona B., “Viabilidad de la descentralización fiscal estatal en el marco de la Constitución de 1999”, en *V Jornadas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999*, AVDT, Caracas, 2000, p. 325.

⁴⁹ Asdrúbal Aguiar, *Revisión crítica de la Constitución Bolivariana*, Editorial CEC, Caracas, 2000.

3. Distribución vertical del Estado Venezolano

El Estado Venezolano se compone de tres estamentos de poder dotados de personalidad jurídica: la República (el llamado “Poder Nacional”), los estados y los municipios. Cada uno de estos poderes posee autonomía y su propio régimen democrático de elección de gobierno, así como fuentes de generación de ingresos propios. Pese a esta organización federalista, los estados y municipios obtienen la mayor parte de sus recursos del gobierno central a través del “Situado Constitucional”; institución ésta que se ubica dentro de lo que podría considerarse como “asignaciones intergubernamentales” o subsidios del Poder Nacional.

Históricamente, los Estados venezolanos han dependido de este mecanismo para subsistir financieramente, lo cual constituye un ejemplo quizás de la más flagrante contradicción entre el esquema teórico federal del constituyente y la realidad histórica- venezolana.⁵⁰

3.1. El reparto de potestades tributarias de acuerdo con la estructura federal del Estado venezolano

La expresión “poder tributario” significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallan bajo su jurisdicción.⁵¹ Buena parte de la doctrina considera que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, o más concretamente en la soberanía *territorial*.

De hecho, el poder sobre un ámbito jurisdiccional determinado de un Estado abarca situaciones o hechos dados o presentes dentro de su territorio. Dicho poder jurídico territorial sólo admite las excepciones clásicas derivadas de regímenes de reciprocidad establecidos expresa o tácitamente en acuerdos internacionales o en reglas aceptadas por la mayoría de los Estados por la consuetudo internacional (ej. regímenes especiales para agentes diplomáticos y consulares).⁵²

El poder tributario es inherente al Estado (República, estados y municipios), nace, permanece y se extingue con él. Por ello, el poder tributario no puede ser objeto de cesión o delegación, como no podrían serlo respecto a las personas físicas, los derechos connaturales a la persona. Lo que sí puede transferirse es la

⁵⁰ Fortunato González Cruz, “El régimen federal en la Constitución venezolana de 1999”, en *La Constitución de 1999*, Serie Eventos, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2000, p. 279.

⁵¹ *Ibid.*, p. 137.

⁵² Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*. Vol. I, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977, p. 268.

llamada *competencia tributaria*, entendida como el derecho a hacer efectiva la prestación tributaria.⁵³

La doctrina ha calificado al poder tributario en originario y derivado. Nos referimos al poder tributario originario cuando las facultades son otorgadas directamente por la Constitución a un ente político-territorial (en el caso del Poder Nacional, el artículo 156; en el caso del Poder Estatal, los artículos 164 y 167; y, en el caso del Poder Municipal, los artículos 178 y 179 de la Constitución).

Por poder tributario derivado se entiende aquellas facultades que poseen los entes por la delegación del poder originario, que en principio pertenece a otro ente político-territorial, y dicha delegación se establece mediante una ley formal, con la autorización expresa de la propia Constitución.⁵⁴

Por potestad tributaria debemos entender (i) el desarrollo reglamentario de la ley que establece el tributo (potestad reglamentaria) y (ii) la posibilidad genérica de exigir de los sujetos pasivos el pago del tributo mediante actos concretos por habido habilitado por la ley formal (Competencia tributaria). Es claro que la potestad y competencia tributaria nada tiene que ver con el poder tributario aunque puedan coincidir en la misma persona.

3.1.1. Las potestades tributarias asignadas al poder nacional

La Constitución concentra en el nivel nacional la mayor cantidad de materias y actividades susceptibles de gravamen, esto es, son competencia nacional “los tributos de carácter general, de bases impositivas móviles, globales, con fines redistributivos y estabilizadores”.⁵⁵ Los Estados y Municipios tienen atribuidas materias tributarias propias, pero, por el contrario, con un ámbito reducido, típicamente representado por las capacidades contributivas reveladoras de poca movilidad con presencia local y regional y por tributos basados en el principio de beneficio.

El Artículo 156 de la Constitución determina las potestades del Poder Nacional asignándole la creación, organización, recaudación y control de los siguientes impuestos:

1. Impuestos sobre la renta,
2. Impuestos sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos,

⁵³ Edison Gnazzo, *Principales problemas y oportunidades que genera la operación y negociación de tratados tributarios*, Material mimeografiado consultado en original, p. 4.

⁵⁴ Giuliani Fonrouge, *ob. cit.*, p. 281.

⁵⁵ Moisés Vallenilla, y otros, “El régimen tributario constitucional”, en *Comentarios a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, Vadell Hermanos, Caracas, 2000, p. 128.

3. Impuestos sobre el capital,
4. Impuestos sobre la producción,
5. Impuestos al valor agregado,
6. Impuestos a los hidrocarburos y minas;
7. Gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios,
8. Impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco.
9. Otros impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.⁵⁶

Según la extinta Corte Suprema de Justicia, el artículo 136 –ahora 156- de la Constitución, si bien en los treinta y dos (32) ordinales actuales se consagran las competencias del Poder Nacional, “no todo el catálogo de competencias a que se refiere el artículo 136, constituyen atribuciones exclusivas del Poder Nacional, ya que muchas materias lo son en forma concurrente con otros niveles político-territoriales”.

Estimaba nuestro más alto tribunal que la centralización puede ocurrir por vía de regulación legal, ya que “la ley nacional al regular una particular materia puede reservarse la tributación sobre la misma (...)”.⁵⁷ Este sería el caso, por ejemplo, de la tributación al sector de las telecomunicaciones, la cual nuestro máximo tribunal admite de la exclusiva y excluyente potestad tributaria del Poder Nacional.

Igualmente, el artículo 302 de la Constitución de 1999 faculta al Poder Nacional para reservarse determinadas industrias, prestaciones o servicios de interés público por razones de conveniencia nacional, pudiendo establecer un régimen exclusivo de tributación por parte del Poder Nacional.

Como novedad podemos comentar que el impuesto a la producción no se restringe a determinados supuestos, tal como sucedía en el Art. 136, ordinal 8° de la Constitución de 1961. Además, se establece la facultad al Poder Nacional de armonizar y coordinar mediante leyes los poderes tributarios (originarios) de los entes político-territoriales menores. Tal es el caso de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que estableció topes y techos a determinados gravámenes a ciertas actividades. La garantía jurídica de la armonización y coordinación tributarias constituye una limitación a la autonomía tributaria de los entes menores, concreción de los principios de “unidad” o de “integridad territorial”, por un lado, y, de otro, de “conurrencia” que proclama la Constitución, para

⁵⁶ Humberto Romero-Muci, *ob. cit.*, p. 95.

⁵⁷ Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.453, del 24 de marzo del 2000.

asegurar que el sistema tributario se oriente efectivamente a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población.⁵⁸

Establece de forma novedosa en los Arts. 156, numeral 14 y 179 numeral 3, un impuesto territorial o sobre predios rurales, a ser creado por el Poder Nacional, pero cuya recaudación y control corresponderá a los Municipios.

3.1.2. Las potestades tributarias de los Estados

Si Venezuela siguiera estrictamente los lineamientos del modelo teórico de federalismo, conforme al cual los Estados son los máximos detentadores del poder público, aun cuando convengan en “delegarlo” parcialmente al Poder Nacional, aquellos disfrutarían sin duda alguna de un mayor número de atribuciones y de más amplias posibilidades de acción en el plano tributario.⁵⁹

No obstante, como hemos indicado, en la práctica los Estados en Venezuela disponen tan solo de una potestad tributaria residual originaria. Esta está prevista en el constitucional 167, ordinal 5º, de conformidad con el cual, son ingresos de los Estados “los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales”. También se especifica que las “leyes que creen o transfieran ramos tributarios a favor de los Estados podrán compensar dichas asignaciones con modificaciones de los ramos de ingresos señalados en este artículo, a fin de preservar la equidad interterritorial”. La Constitución de 1999 amplía los recursos de los Estados al prever la posibilidad de que los Estados participen en los tributos recaudados por el Poder Nacional, de conformidad con la respectiva Ley y reciban fondos provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial y de cualquier otra transferencia, subvención o asignación especial.⁶⁰

La ausencia de una asignación de materias rentísticas propias de forma expresa por parte del texto constitucional, en contraste con la asignación de potestad tributaria al Poder Nacional y a los Municipios, ha conducido que, en la práctica, los Estados carezcan de recursos propios.⁶¹

En 1989, a raíz de la promulgación de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder Público, sancionada por las Cámaras legislativas sobre la base del artículo 137 de la Constitución de

⁵⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala Plena (Accidental), sentencia de fecha 16 de diciembre de 1997, caso *Municipio Raúl Leoni del Estado Bolívar*. (Consultada en original).

⁵⁹ Humberto Romero-Muci, *ob. cit.*, p. 95.

⁶⁰ República de Venezuela, Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, *ob. cit.*, Tomo 4, p. 132.

⁶¹ Artículo 167, ord. 6º, Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

1961, se transfirieron algunos ramos rentísticos del poder nacional a los Estados. En efecto, el artículo 11 *ejusdem* estableció:

Artículo 11. A fin de promover la descentralización administrativa y conforme a lo dispuesto en el artículo 137 de la Constitución, se transfiere a los Estados la competencia exclusiva en las siguientes materias:

1° La organización, recaudación, control y administración del ramo de papel sellado;

2° El régimen, administración y explotación de las piedras de construcción y de adorno o de cualquier otra especie, que no sean preciosas, el mármol, pórfido, caolín, magnesita, las arenas, pizarras, arcillas, calizas, yeso, puzolanas, turbas, de las sustancias terrosas, las salinas y los ostrales de perlas, así como la organización, recaudación y control de los impuestos respectivos.

El ejercicio de esta competencia está sometido a la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio y a las leyes relacionadas con la protección del ambiente y de los recursos naturales renovables;

3° La conservación, administración y aprovechamiento de las carreteras, puentes y autopistas en sus territorios. Cuando se trate de vías interestatales, esta competencia se ejercerá mancomunadamente, a cuyos efectos se celebrarán los convenios respectivos;

4° La organización, recaudación, control y administración de los impuestos específicos al consumo, no reservados por Ley al Poder Nacional; y

5° La administración y mantenimiento de puertos y aeropuertos públicos de uso comercial.

Parágrafo Único: Hasta tanto los Estados asuman esta competencia por ley especial, dictada por las respectivas Asambleas Legislativas, se mantendrá vigente el régimen legal existente en la actualidad.

De estas materias rentísticas destacan las transferencias de tasas por el uso de aeropuertos, puertos, vías públicas (carreteras, autopistas), papel sellado e impuestos específicos al consumo.

Por lo que respecta al Poder Tributario originario de los Estados, la Constitución menciona como tributos propios, los siguientes: “La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos del papel sellado, timbres y estampillas”.

Obsérvese que el timbre fiscal, en sí mismo, no es un tributo, sino un modo de recaudación mediante la afectación de una suma al efecto timbrado.

El timbre fiscal típicamente sirve para recaudar tasas por servicios públicos que se exteriorizan en documentos que se extienden en papel sellado o en los cuales se utilizan timbres fiscales móviles.

Otra innovación es que los Estados podrán gravar la agricultura y la cría, pero solo en la medida que lo permita la ley nacional, lo cual hasta la fecha no ha tenido lugar.

3.1.3. Las potestades tributarias de los Municipios

La Constitución de 1999 estipula una serie de materias sobre las cuales pueden ejercer su poder tributario los Municipios. El constitucional 179 señala como ramas tributarias propias de los entes locales:

- (i) Las tasas por el uso de sus bienes y servicios;
- (ii) Las tasas administrativas por licencias o autorizaciones;
- (iii) Los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar;
- (iv) Los impuestos sobre inmuebles urbanos;
- (v) El impuesto sobre vehículos;
- (vi) El impuesto sobre espectáculos públicos;
- (vii) El impuesto sobre juegos y apuestas lícitas (antes previsto en la Ley Orgánica de Régimen Municipal);
- (viii) El impuesto sobre propaganda y publicidad comercial;
- (ix) 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 (prevista en el Artículo 68 de la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio);
- (x) El impuesto territorial rural o sobre predios rurales (previsto en el Artículo 113 ordinal 4º de la Ley Orgánica de Régimen Municipal);
- (xi) La participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

De la enumeración anterior resaltan el impuesto sobre actividades económicas (antes impuesto de patente de industria y comercio), el impuesto sobre los inmuebles urbanos y el impuesto a los vehículos como las fuentes más importantes de obtención de recursos por parte de los Municipios hasta la fecha. La potestad tributaria de los Municipios está señalada con respecto a tributos específicos es considerada como derivada directamente de la Constitución, esto es, que no depende de una norma emanada del Poder Nacional, salvo en lo que

respecta a aquellos impuestos, tasas y contribuciones que sean autorizadas por ley nacional en virtud de la potestad tributaria originaria residual prevista en el ordinal 3° del artículo 179.

Como novedad podemos destacar que los Municipios podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en los términos que lo establezca la ley nacional sobre la materia.

Los Municipios tienen un Poder Tributario derivado en materia de impuesto predial rural y a las transacciones inmobiliarias, ex artículo 179, ordinal 3. Se trata de tributos cuya creación incumbe al Poder Nacional, pero su desarrollo y aplicación corresponde a los entes locales, conforme a lo previsto en el artículo 156, ordinal 14.

Asimismo, ex artículo 157 constitucional, se reconoce al Poder Nacional la facultad de ampliación del Poder Tributario de los entes menores a través del mecanismo descentralizador que con alcances políticos y no simplemente administrativo, establece la norma en cuestión (varias formas, de grado máximo con la cesión de la creación de los tributos cedidos a la creación de “recargos”, “participaciones”, etc.).

3.3.3.1. Alcance del Artículo 180 Constitucional

La Constitución de 1999 también recoge una aclaratoria según la cual “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”.⁶² Este artículo 180 contempla el principio de la autonomía tributaria de los Municipios. Cabe destacar que esta autonomía no es ilimitada. El artículo 183 establece básicamente las limitaciones (tanto para los Estados como para los municipios), los cuales no podrán:

- 1) Crear aduanas, ni impuestos de importación, de exportación (prohibición al entramiento de la circulación física de bienes entre Municipios y Estados);
- 2) Crear impuestos sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional (prohibición de usurpación de competencias tributarias ajenas originales o cedidas);
- 3) Gravar bienes de consumo antes de que entren en la respectiva jurisdicción municipal (prohibición de explotación fiscal);
- 4) Prohibir el consumo ni gravar en forma distinta los bienes producidos fuera de la jurisdicción (prohibición de trato discriminatorio).

⁶² En igual sentido: Allan Brewer-Carías, *Instituciones Políticas y Constitucionales*, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, p. 383.

En palabras de Humberto Romero Muci, “todas estas prohibiciones tienen un propósito específico y diferente de las demás, pero complementario. Sus efectos combinados tienen por finalidad contribuir a garantizar la unidad fiscal y económica, destinada a evitar trabas fiscales al desarrollo del país, así como el libre comercio y circulación de bienes y servicios, impidiendo privilegios discriminatorios contra el comercio interterritorial, a través de ventajas que favorezcan actividades lucrativas locales o regionales. Se trata, en palabras resumidas, de un esfuerzo armonizador de las potestades tributarias de los entes menores, desde el propio texto constitucional, para garantizar el principio de unidad o integridad interterritorial”.⁶³

Por último, el citado Artículo 180 en su segundo párrafo dispone que las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político- territoriales, se extiende no sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados. Por lo que respecta a la inmunidad fiscal recíproca, el Tribunal Supremo ha sido del criterio reiterativo que, la obligación de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de tributos no incumbe a los distintos entes político territoriales y sus servicios descentralizados, pues de lo contrario se obstaculizaría económicamente sus funciones y los fines de utilidad pública que persiguen en cada nivel territorial por causa del recurso tributario, frustrándose el propósito de colaboración que incumbe a cada rama del Poder Público en su respetiva distribución vertical. Con esta disposición se supera la posición doctrinal que entendía que la inmunidad recíproca de los entes políticos territoriales y sus instrumentalidades requería de una dispensa expresa del legislador tributario respectivo.⁶⁴

Conclusiones

La Constitución venezolana de 1999 adoptó una peculiar forma de federación a la que le añadieron la designación de descentralizada, queriendo dar a entender que ahora sí Venezuela asumiría con mayor profundidad el modelo federal. No obstante, durante las discusiones de los constituyentistas, se fueron mutilando importantes disposiciones propias de un modelo federal y se mudó el sistema federal clásica o dual -al que nos tenía acostumbrado la Constitución de 1961-, por un modelo federal cooperativo que se vendió como una fórmula más avanzada y moderna del federalismo.

Como vemos del estudio de los modelos federales cooperativos en Alemania, España y ahora en los EE.UU., dicho federalismo ha servido para una mayor concentración del poder político y económico por parte del poder unitario o

⁶³ Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.453 Ext., del 24 de marzo del 2000.

⁶⁴ Humberto Romero-Muci, *ob. cit.*, p. 95.

central de la Unión o de la Federación. Si esto lo combinamos con una vocación autoritaria, no democrática del poder en el caso venezolano, vemos como el modelo se ha transformado en una inexistente formal federal en nuestro país, donde los Estados de la Federación, han sido prácticamente desprovistos de recursos propios y se ha incumplido la propia Constitución que establecía la obligatoriedad de establecer una Hacienda Pública Estatal nutrida por transferencias de competencias tributarias del Poder Nacional a los Estados. Ello no ocurrió y el desmantelamiento de los poderes estatales continúa.

En fin, la historia se repite dos veces, como tragedia y luego como farsa una vez más, como decía Marx. Tal como lo identifica la profesora Catalina Banko, estamos en presencia de la utilización demagógica de la bandera federal. Según la autora, del examen de la realidad histórica venezolana se aprecia que la idea federal ha sido utilizada por multiplicidad de movimientos revolucionarios con la finalidad de obtener reconocimiento y apoyo popular. Más aún, la bandera federal es parte del bagaje del oportunismo político del momento para luego justificar – por increíble que parezca- el poder hegemónico ejercido por sectores minoritarios de la sociedad que sólo responden a intereses individuales, de partido o de clase y desconocen absolutamente la auténtica “voluntad popular”. Caudillos como José Antonio Páez y José Tadeo Monagas, utilizan inicialmente al federalismo como bandera de lucha, y luego de conquistado el poder, imponen un régimen autoritario que se sustenta en la defensa del “orden” y de la “estabilidad” según el recuento de la profesora Banko⁶⁵. En fin, en Venezuela nunca hemos podido superar ese abismo tan enorme entre el federalismo como ideal y el que lamentablemente hemos tenido como práctica política. Esperemos que en un nuevo ciclo política de Venezuela se pueda retomar -esta vez de forma certera- el modelo federal que tanto ha demostrado servir de limitante al abuso y a la concentración de poder, cuando se diseñan, implementan y cumplen sus instituciones y postulados.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Asdrúbal, *Revisión crítica de la Constitución Bolivariana*, Editorial CEC, Caracas, 2000.

ARAUJO GARCÍA, Ana Elvira, *Descentralización Política y Servicios Públicos*, Funeda, Caracas, 1998.

ARBÓS, Xavier y VERNET I LLOBET, Jaume, “Los nuevos federalismos y el constitucionalismo del Siglo XXI”, *La descentralización y el Federalismo. Nuevos Modelos de Autonomía Política*, Edit. Cedecs, Barcelona, 1999.

⁶⁵ Catalina Banko, *Las luchas federalistas en Venezuela*, Monteávila Editores, Caracas, 1996, p. 204.

ASENSIO, Miguel Ángel, *Federalismo Fiscal*, Fundación Centro de Estudios Políticos y Administrativos, Buenos Aires, 2000.

ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO (AVDT), “Posición de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) ante la Asamblea Nacional sobre la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal (LOHPE) de fecha 15-07-04”. Disponible en: http://www.avdt.org.ve/documentos/avdt_proyec.html.

BANKO, Catalina, *Las luchas federalistas en Venezuela*, Monteavila Editores, Caracas, 1996.

BREWER-CARÍAS, Allan, *Federalismo y municipalismo en la Constitución de 1999* (Alcance de una reforma insuficiente y regresiva), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2001.

____ “Introducción General al Régimen Municipal”, *Ley Orgánica de Régimen Municipal 1989*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990.

CARMONA B., Juan Cristóbal, “Financiamiento de la descentralización. Innovaciones fiscales. Sistemas de Coordinación y Control de Gestión”, *Revista de Derecho Tributario*, No. 82, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

____ “Viabilidad de la descentralización fiscal estatal en el marco de la Constitución de 1999” en *V Jornadas de Derecho Tributario, Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000

CHIOSSONE, Tulio, “Constitución centralista con ribetes federales”, *Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera*, Tomo I, Caracas, 1979.

COMBELLAS, Ricardo, *Derecho Constitucional*, McGraw Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 2001.

CRUZ, Manuel, *Filosofía de la Historia*, Alianza Editorial, Madrid, 2008.

DURAND, Charles, “El estado federal en el derecho positivo”, *Federalismo y Federalismo Europeo*, Editorial Tecnos, Madrid, 1965.

DUVERGER, Maurice, *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*, 1988.

EVANS MÁRQUEZ, Ronald, *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*, McGraw Hill Interamericana, Caracas, 1999.

FEVRE, Lucien, *Combates por la historia*, Editorial Ariel Historia, Barcelona-España, 2017.

FERNÁNDEZ TORO, Julio César, “La distribución territorial del poder en Venezuela”, *Jornadas Colombo-Venezolanas de Derecho Público*, octubre de 1996.

FONROUGE, Giuliani, *Derecho Financiero*, Vol. I, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977.

GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Los Tributos Frente Al Federalismo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975.

GNAZZO, Edison, *Principales problemas y oportunidades que genera la operación y negociación de tratados tributarios*. Material mimeografiado consultado en original.

GONZÁLEZ CRUZ, Fortunato, “El régimen federal en la Constitución venezolana de 1999”, *La Constitución de 1999*, Serie Eventos, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2000.

KINCAID, John, “Del federalismo dual al federalismo coercitivo en las relaciones intergubernamentales de los Estados Unidos de América”, *El Estado de las autonomías. ¿Hacia un nuevo federalismo?*, Instituto Vasco de Administración Pública, 1997.

LINARES BENZO, Gustavo, *Leyes Nacionales y Leyes Estadales en la Federación Venezolana (La repartición del Poder Legislativo en la Constitución de la República)*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1995.

MÁRQUEZ (h), Manuel, *El impuesto sobre la renta*, Editorial Elite, Caracas, 1945.

OAEF, Informe Técnico sobre el Impacto Económico de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, Caracas, marzo de 2001.

OLIVA, Éric, *Droit constitutionnel*, Editions Sirey, 2^e. Édition, Normandie, 2000.

PEÑUELAS I REIXACH, Lluís, *Poder Financiero y Federalismo en los EE.UU.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

REPÚBLICA DE VENEZUELA, Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, “El situado constitucional como asignación inter-gubernamental en Venezuela”, *La Reforma del Sistema Fiscal Venezolano*, Caracas, 1987.

ROMERO-MUCI, Humberto, “La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución”, *Revista de Derecho Tributario*, No. 89, diciembre, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000.

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard, *Análisis De La Constitución Venezolana De 1999*, Ed. Ex Libris, Caracas, 2000.

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000.

VIDAL PRADO, Carlos, *El fondo de compensación interterritorial como instrumento de solidaridad*, Editorial Comares, Granada, 2001.

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DE LA SALA POLÍTICO ADMINISTRATIVA DEL TSJ QUE RECONOCE LA COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS PARA GRAVAR LOS SERVICIOS DE MEJORAMIENTO EN LA EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS

Cecilia Sosa Gómez*

SUMARIO

Punto Previo. I. Que dice la Norma Suprema en materia de hidrocarburos petróleo. II. Cuáles artículos interpretó la sentencia vinculante en el caso la empresa mercantil Shell Venezuela. S.A. Expediente. N° 02-1622. III. La estructura de la decisión de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sincrudos de Oriente Sincor, C.A., Total Venezuela, S.A. y Statoil Sincor, A.S. Expediente N°1014-1326. IV. La fractura del análisis constitucional de la sentencia de la Sala Político Administrativa. Conclusión.

Punto Previo

El Tribunal Supremo de Justicia ha dictado sentencias en diferentes Salas, la Constitucional y la Político Administrativa, en las que se pronuncian sobre la *gravabilidad* de las actividades de mejoramiento de hidrocarburos, referidos

* Abogado graduado en la UCV. Doctor en Derecho Universidad Paris 1, La Sorbona. Investigador adscrito al Instituto de Derecho Público, UCV. Director del Centro de Investigaciones Jurídicas, UCAB. Profesor visitante Cátedra Andrés Bello, Oxford, Inglaterra. Profesor de la Escuela de Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de pre y post grado de la UCV, UCAB y UAM. Juez de la República desde 1985 hasta 1999 Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia. Presidente de la Organización de Cortes Supremas de las Américas. Director Ejecutivo de la Organización Venezuela Progresista en Libertad (*veporlibertad*) desde 1999. Director Académico de la organización Bloque Constitucional de Venezuela. Miembro de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

al impuesto municipal por patente de industria y comercio (impuesto sobre actividades económicas).

Primero, la Sala Constitucional en sentencia dictada el 18 de octubre de dos mil siete (2007) efectuó una interpretación vinculante sobre el alcance y contenido de los **artículos 12, 156, numerales 12, 16 y 32; 179, numeral 2; 180; 183, numeral 1; y 302**, todos de la Constitución de la República.

Luego de quince años, la Sala Político Administrativa en sentencia de 22 de junio de 2022 aplica la referida sentencia interpretativa y dispone que “...la actividad de “*mejoramiento*” de crudo extra pesado ... es una actividad secundaria, de conformidad con lo previsto por el artículo 10 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos de 2001, aplicable *ratione temporis*, por lo que está sujeta al pago de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar..., se declara **con lugar** la apelación ejercida, se **revoca** el fallo de instancia. **Así se declara.**”

I. Qué dice la norma suprema en materia de hidrocarburos y petróleo

La Constitución de la República consagra expresamente que ella es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico¹ y afirma que **los yacimientos de hidrocarburos** “...**cualquiera 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...**”(art. 12); luego en el artículo 156 numerales 12 y 16, atribuye la competencia del “... **régimen y administración** de ...hidrocarburos...como riqueza nacional (es) del país” al Poder Público Nacional así como la **creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre...los hidrocarburos...**” (destacados nuestros).

La Constitución titula el Título VI “Del Sistema Socioeconómico” y establece la **expresa reserva de la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico regulada por una ley Orgánica**; y agrega inmediatamente que el **Estado promoverá** la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables. (Art. 302 constitucional).

De seguida el artículo 303 dispone: “Por razones de soberanía económica, política y de estrategia nacional, **el Estado conservará la totalidad de las acciones de Petróleos de Venezuela, S.A.** o del ente creado para el manejo de la industria petrolera, **exceptuando las de las filiales, asociaciones estratégicas, empresas y cualquier otra que se haya constituido o se constituya como consecuencia del desarrollo de negocios de Petróleos de Venezuela S.A.**”

¹ Artículo 7 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Todo parece indicar que estas normas constitucionales son lo suficientemente claras para requerir ser interpretadas, lo que sí es posible es que otras normas de la Constitución requiera ser interpretadas a la luz de éstas.

II. Cuáles artículos interpretó la sentencia vinculante en el caso la empresa mercantil Shell Venezuela. S.A. Expediente N°02-1622

Efectivamente la parte solicitante de la interpretación constitucional, la empresa mercantil **Shell Venezuela S.A.** le indicó a la Sala y ésta aceptó, interpretar todos los artículos solicitados, mencionados en el Punto Previo de este análisis, y así quedó establecido en el dispositivo de la sentencia.

Los puntos sobre los que se pronuncia el Tribunal son: 1) la posibilidad de que los Municipios graven a las empresas que desarrollan actividades relacionadas con la industria de los hidrocarburos y 2) la competencia, nacional o municipal, para crear ilícitos tributarios y prever sanciones.

La sentencia le fue adversa a la empresa accionante, pero el método de interpretación escogido por la Sala Constitucional fue el planteado en el escrito de solicitud de interpretación de la empresa, como fue decidir con base en la **interpretación concatenada de normas constitucionales referidas a la titularidad del poder tributario en caso de actividades económicas relacionadas con la industria de los hidrocarburos**. Y a criterio de la empresa, las actividades de los hidrocarburos sólo están sujetas a la tributación nacional, por tanto, a su juicio de acuerdo a la Constitución, los municipios carecen de poder tributario respecto de las empresas asociadas al Estado o contratistas de éste, que actúen en el sector de los hidrocarburos.

La sentencia indica que “...ordenó las ideas de la parte accionante sin dejar ninguno de los aspectos incluidos en la solicitud de interpretación, precisando que el fallo definitivo, que resolvería “...si los entes locales pueden gravar, por el hecho de producir lucro, la actividad de las empresas que prestan servicios a la industria de los hidrocarburos”.

La sentencia de admisión adelantó los puntos sobre los que versaría la sentencia definitiva, los cuales se transcriben a continuación:

“Si los Municipios están imposibilitados (en virtud del artículo 183, numeral 1) de exigir el impuesto sobre actividades económicas (previsto en el artículo 179, numeral 2) a las empresas dedicadas al sector de los hidrocarburos, en razón de uno o varios de los siguientes cuatro motivos:

- a) La propiedad nacional de los hidrocarburos reconocida por el artículo 12 de la Constitución;
- b) La reserva legislativa nacional del régimen y administración de los hidrocarburos, consagrada en el numeral 16 del artículo 156 de la Constitución;

- c) La reserva a favor de la República de la industria de los hidrocarburos, efectuada por el artículo 302 de la Constitución; y
- d) La reserva impositiva nacional contenida en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución.

Si las empresas que actúan por contrato en un sector económico estratégico y reservado al Estado, como es el de los hidrocarburos, están beneficiadas por la inmunidad que prevé la segunda parte del artículo 180 de la Constitución.

Si los Municipios están limitados a exigir el impuesto a las actividades económicas, previsto en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, sólo al caso de la industria y el comercio.”

Resulta determinante entender lo que hizo la Sala Constitucional en la parte motiva de la sentencia, al decir que aplicaría el método de interpretación concatenada, es decir cuales artículos interpretó y cómo los relacionó con otros artículos constitucionales y se puede concluir de la lectura de la sentencia que en realidad no interpretó los artículos constitucionales, sino que interpretó de manera concatenada los artículos de rango legal que rigen la actividad petrolera, en particular el Decreto con rango de Ley orgánica de Hidrocarburos.

III. La estructura de la decisión de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sincrudos de Oriente Sincor, C.A., Total Venezuela, S.A. y Statoil Sincor, A.S. Expediente N°1014-1326

En el punto VI referido a las CONSIDERACIONES PARA DECIDIR la Sala señala que le corresponde pronunciarse respecto a “...la apelación incoada por la representación en juicio de los Municipios José Gregorio Monagas y Fernando de Peñalver, ambos del Estado Anzoátegui, contra la sentencia definitiva N° 1645 dictada el 31 de octubre de 2013, dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar por las empresas Sincrudos de Oriente Sincor, C.A., Total Venezuela, S.A. y Statoil Sincor, A.S., contra la “RESOLUCIÓN N° DAMM-005-02-2007” del 6 de marzo de 2007, emanada de la Alcaldía del primero de los entes territoriales mencionados.”

La sentencia para resolver la apelación tiene la siguiente secuencia:

Primero la Sala consideró necesario efectuar algunas consideraciones y a tal efecto recordó las normas que permitieron la migración de los contratos de asociación a empresas mixtas, para ello invocó la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.493 del 4 de agosto de 2006); igualmente el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Migración a Empresas Mixtas de

los Convenios de Asociación de la Faja Petrolífera del Orinoco de fecha 26 de febrero de 2007, y transcribió los artículos 1 y 2 de los Convenios de Exploración a Riesgo y Ganancias Compartidas N° 5.200 (publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°38.632 del 26 de febrero de 2007).

Es este último instrumento normativo el que obliga a las asociaciones existentes a transformarse en empresas mixtas como sector privado y filiales y así operar en la Faja petrolífera del Orinoco, teniendo entonces la obligación de ajustarse al marco legal.

Los cuatro presupuestos de los que partió la sentencia y cómo los resolvió fueron:

- i) Vicio de incongruencia positiva, al conocer sobre un aspecto no debatido relativo a la apropiación del petróleo por parte de las sociedades de comercio recurrentes.

Este alegato fue desestimado por considerar que el tribunal de mérito no incurrió en tal vicio y por tanto no se incurrió en el vicio de incongruencia positiva, al apreciar como elemento sustancial la apropiación y aprovechamiento del crudo extra pesado, en el marco del Convenio de Asociación suscrito entre Maraven, S.A., con Total Venezuela, S.A., y Statoil Sincor, A.S

- ii) Vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento respecto a la tacha del testigo experto fue desestimado.

La Sala decidió que la Jueza de instancia emitió pronunciamiento expreso respecto a la tacha propuesta por la recurrente, desestimando la misma; en razón de lo cual concluye que no se configuró el vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento.

- iii) Falso supuesto de hecho y de derecho al considerar que las actividades desarrolladas por las empresas accionantes no son gravables con el impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar por parte del municipio José Gregorio Monagas del estado Anzoátegui).

En este punto la Sala consideró que el a quo “**...incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho ya que la actividad de “mejoramiento” de crudo extra pesado desarrollada por las empresas Sincrudos de Oriente Sincor, C.A., Total Venezuela C.A., y Statoil Sincor A.S., es una actividad secundaria**, de conformidad con lo previsto por el artículo 10 de la **Ley Orgánica de Hidrocarburos de 2001**, aplicable *ratione temporis*, por lo que está sujeta al pago de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. sostiene que “no es cierto que

las compañías contribuyentes realicen sólo una actividad de explotación de hidrocarburos, puesto que también realizan una actividad de mejoramiento, la cual debe ser gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.” **Es pues esta argumentación la medular para declarar con lugar esta apelación y firme el acto administrativo impugnado.**

En consecuencia, se desestiman las pruebas promovidas por las contribuyentes, se declara **con lugar** la apelación ejercida, se **revoca** el fallo de instancia. **Así se declara.**

- iv) Violación del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, al inadmitir la experticia promovida por el fisco municipal y evacuar la inspección judicial sin el debido control de la prueba y contradictorio.

La Sala consideró **inoficioso pronunciarse** sobre los demás alegatos de los apelantes y así lo decidió.

Sobre la base del falso supuesto de hecho y de derecho continúa refiriéndose la sentencia a la normativa que rige la actividad de hidrocarburos y **transcribe** el artículo 1, 5, 6, y 7 de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, dictada por el extinto Congreso Nacional en 1975, a los fines de resaltar la frase del artículo 7 que establece “...**No estarán sujetas a ninguna clase de impuestos estatales ni municipales.**”

Continúa transcribiendo las condiciones fijadas a las empresas demandadas, contenidas en la autorización del convenio de Asociación con empresas privadas de fecha 3 de agosto de 1993, dictadas por el Congreso de la República en la que la Cláusula Primera establece que **las partes llevarán a cabo las actividades necesarias para la explotación y mejoramiento de crudos extra pesados de la Faja Petrolífera del Orinoco, y la colocación comercial de dichos crudos mejorados.**

Luego deja constancia de cómo se constituyeron las empresas y se suscribieron los **Convenios de Asociación**, transcribiendo las declaraciones preliminares y las definiciones contenidas en el referido Convenio correspondiente a las empresas privadas demandantes.²

Recuerda que por la Ley de Hidrocarburos de 1993 las actividades desarrolladas en el marco del Convenio autorizado por el extinto Congreso Nacional la exploración, explotación, manufacturas o refinación, transporte por

² La sentencia observa que para los períodos reparados con excepción a la del 31 de diciembre de 2000 contenidos en el acto impugnado, estaba vigente el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.323 del 13 de noviembre de 2001, la cual derogó la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos de 1975.

vías especiales y almacenamiento de hidrocarburos estaban reservadas al Poder Público y exentas del pago de impuestos municipales y estatales.

Luego la sentencia pasa a identificar “...los períodos impositivos reparados a las empresas petroleras recurrentes, entró en vigencia el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos de 2001, la que derogó la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el comercio de los hidrocarburos de 1975 y estableció entre otros particulares, una distinción de actividades primarias (artículo 9) y las de refinación y comercialización (artículo 10), destacando que las primeras “quedan reservadas al Estado.”

Ahora bien, la Sala Política Administrativa en vez de asumir y aplicar la sentencia vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que dice interpretar los artículos 12, 156, numerales 12, 16 y 32; 179, numeral 3; 180; 183, numeral 1; y 302 de la Constitución de la República, transcribe³ en su totalidad la parte argumentativa de la misma y luego decide bajo estos criterios:

- El alcance de la tributación municipal sobre hidrocarburos abarca actividades que no se refieren a la propiedad de los mismos; tienen un régimen distinto entre empresas del Estado y empresas privadas, pues estas últimas **realizan actividades secundarias** aun cuando operen en el mismo sector de hidrocarburos.
- De acuerdo a la Ley de Hidrocarburos, quien realice **actividades secundarias** no tiene inmunidad fiscal por cuanto la actividad primaria de hidrocarburos está reservada a las empresas del Estado.
- El tema central es **afirmar que el mejoramiento de hidrocarburos es una actividad secundaria.**
- La Ley de Hidrocarburos hace que prevalezca cuando consagra **las actividades secundarias, las cuales salen de la reserva. Así, cuando se transforma el crudo extraído y se somete a destilación y transformación de hidrocarburos, estamos ante actividades secundarias** y ello añade valor a dichas sustancias; de allí que la comercialización de los productos obtenidos, pueden ser realizados por el Estado y por los particulares, conjunta o separadamente.
- **Lo que es conjunta o separadamente es la actividad, pero las comercializaciones de esos productos están sometidos a la reserva del Estado.** (Curiosamente la incorporación de los mejoradores es dentro del marco legal de la normativa de ganancias compartidas).

³ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 1892 del 19 de octubre de 2007, caso Shell Venezuela S.A. interpreta con carácter vinculante los artículos 12, 156, numerales 12, 16 y 32; 179, numeral 3; 180; 183, numeral 1; y 302 de la Constitución de la República.

Luego de la transcripción de la sentencia N° 1892/2007, que resuelve el alcance de la tributación municipal sobre la materia, pasa a declarar con lugar del recurso contencioso tributario y en consecuencia con lugar la apelación ejercida, revoca el fallo de instancia y declara firme el acto administrativo impugnado, que establece los impuestos municipales que corresponde pagar a las empresas de hidrocarburos demandadas.

Para llegar a esa decisión sostiene:

- El gravamen de la actividad de hidrocarburos se encuentra reservado al Poder Nacional por disposición expresa del numeral 12 de la Constitución.
- La propiedad de los yacimientos no incide en el ejercicio de la potestad tributaria sobre dicha actividad y que dicha reserva únicamente opera frente a quienes, como propietario del recurso, obtienen provecho directo del mismo y no aquellos que presten servicios a la industria petrolera. Se distingue entre actividades primarias y secundarias y un régimen distinto entre empresas del Estado y empresas privadas.
- Las empresas del Estado que desarrollan las actividades primarias - exploración y explotación- están excluidas de los tributos municipales, pero el tratamiento puede ser distinto si se trata de empresas privadas que realicen actividades secundarias.
- Es constitucionalmente válido establecer el régimen diferente para las empresas que se dedican a la actividad de hidrocarburos que no son estatales, pues por “razones de justicia” no es posible equipararlas a las empresas privadas que realizan actividades secundarias de los hidrocarburos.
- Insiste en que es la Ley de Hidrocarburos (cita el artículo 9 de la reforma del 2001) la que distingue entre actividades primarias y secundarias, y rechaza que el artículo 180 segundo párrafo de la Constitución abarque inmunidad fiscal para las empresas privadas que se dedique a actividades secundarias de hidrocarburos.
- El artículo 10 de la Ley de Hidrocarburos de 2001 define las actividades secundarias relativas a la destilación, purificación y transformación de los hidrocarburos naturales, realizadas para añadir valor a dichas sustancias y la comercialización de los productos obtenidos, las cuales pueden ser realizadas por el Estado y los particulares conjunta o separadamente.

- Del criterio anterior considera que se desprende que las empresas que realicen actividades de transformación mediante procedimientos industriales del crudo extraído al ser una actividad secundaria, está excluida del elenco taxativo de las actividades primarias y no están exceptuadas del gravamen municipal ni reservada al poder nacional.
- Dispone que las empresas demandadas aceptan que el mejoramiento es una actividad secundaria realizada por ellas. Conclusión que extraen del párrafo que transcribimos a continuación:

“Las empresas de hidrocarburos demandadas alegan en el expediente, que su actividad se concreta en extracción de crudo extra pesado, que por sí no genera ingresos, que es la única que realiza en dicha jurisdicción. Por ello le dicen a la Municipalidad que “...incurrió en un fragante error cuando pretende atribuir a otras actividades como la industrialización, mejoramiento y comercialización del crudo, así como del azufre y del coque...puesto que es manifiestamente notorio que tales actividades no se realizan dentro del territorio del Municipio Monagas, y en consecuencia no pueden ser gravadas por éste...”

- En la audiencia oral, gerentes designados por la Junta Directiva de INTEVEP describieron lo que son actividades primarias, explicando que todo crudo puede tener compuestos que contienen azufre metales etc. y al hidrocarburo inicial se le diseñan procesos para removerlos y con ese proceso le damos valor agregado a ese crudo, sea monetario o para el uso, por eso está dentro de las actividades de refinación y no dentro de las actividades primarias. Cuando el mejoramiento utiliza los procesos de refinación para transformar el crudo que viene del yacimiento a un crudo de un mayor valor comercial, sea económico o valor para el usuario final. De allí concluye la sentencia que ya no es un punto controvertido que las empresas demandadas realizan actividad de mejoramiento en el mencionado ente territorial y de allí que la comercialización del crudo mejorado y los subproductos resultantes, constituyen actividad secundaria de hidrocarburos.

Concluye la Sentencia de la Sala Político Administrativa:

“...es evidente que no todas las actividades realizadas en el marco de los convenios de asociación celebrados por los inversionistas privados y petróleos de Venezuela S.A. o sus filiales están excluidas del gravamen municipal, por tratarse de la actividad de explotación de hidrocarburos....en aquellos casos en los cuales la actividad de hidrocarburos no sea de naturaleza primaria y ésta sea realizada por una empresa privada, está claro que los ingresos producidos por la realización de dicha actividad no estarían excluidos del gravamen municipal. **Así se declara.**”

Por último, al revisar la sentencia el acto administrativo dictado por la Municipalidad que se refiere a una resolución sustitutiva donde se determinaba que la empresa Sincor era comisionista o agente mercantil de las sociedades mercantiles PDVSA petróleo y Gas (antes Maraven S.A.), Total de Venezuela S.A. y Statoil Sincor A.S., y ratifica el acta fiscal, lo hace sobre la base de la actividad económica de producción, industrialización y comercialización de hidrocarburos y sus derivados, realizada por la contribuyente en la jurisdicción del Municipio.

IV. La fractura del análisis constitucional de la sentencia de la Sala Político Administrativa

La nulidad de un acto administrativo, como el caso que se analiza, exige el estudio de sus vicios a la luz de comprobar la ausencia de requisitos de validez, poniendo en evidencia cómo ese acto viola la ley u otros actos administrativos de mayor jerarquía que le sirven de fundamento y esta obligación debe cumplirse y acatarse aún por la máxima instancia judicial contenciosa administrativa.

En el presente caso, la sentencia se dedica a aplicar criterios vinculantes de la sentencia de la Sala Constitucional sin trasladarla al caso concreto. De allí que no pueda decirse que examinó la validez o no del acto administrativo de naturaleza tributaria, por cuanto no revisó la sentencia de instancia como corresponde a una apelación; de manera que quedó sin resolver si el acto administrativo dictado por la instancia municipal cumplía los extremos de validez. Por el contrario, la Ley orgánica de Hidrocarburos de 2001 derogada para el momento de la sentencia dictada por la Sala Político Administrativa.

En realidad, un primer acto administrativo es la providencia Administrativa S/N de 13 de diciembre de 2005 y notificación N° DH_106_12-2015 de la misma fecha, Dirección de Hacienda de la Alcaldía del Municipio José Gregorio Monagas del Estado Anzoátegui ordenó “la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias SINCRUDOS DE ORIENTE C.A. (SINCOR) derivadas de las actividades económicas en jurisdicción de Municipio, durante los ejercicios que van desde el 1° de enero de 2000 al 31 de diciembre de 2005 en realidad quedó sin efecto por otro acto que lo sustituye.” Ese segundo acto que sería el impugnado ante el tribunal de instancia tiene fecha 15 de septiembre del 2006.

La narrativa de la sentencia mantiene la cronología que lo comprueba:

“El 4 de abril de 2006, la aludida Dirección de Hacienda solicitó a la citada empresa copia del “*Contrato de Asociación Estratégica*”, a los fines de establecer la procedencia de la fiscalización y determinación tributaria.

Conforme Providencia Administrativa N° DH-06-070087 del 3 de julio de 2006, dicha Dirección declaró que la referida empresa “(...) *de manera injustificada ha omitido presentar declaraciones y liquidaciones de los tributos municipales por las actividades económicas (industriales) desa-*

rolladas en jurisdicción de [ese] Municipio [ordenando] examinar los libros, documentos, registros y cualesquiera otros elementos que puedan demostrar los ingresos derivados de la actividad económica desarrollada por la contribuyente (...). (Interplados de esta Máxima Instancia).

A través de Acta de Requerimiento S/N del 4 de julio de 2006, la citada Dirección de Hacienda solicitó a la sociedad mercantil de marras la documentación siguiente: *i)* Acta Constitutiva y reformas estatutarias relativas a la composición accionaria y a la administración de la empresa; *ii)* Convenios de Asociación Estratégica suscritos con la República de Venezuela; *iii)* Documentación contable: Declaraciones de impuesto sobre la renta para los ejercicios fiscales relativos a los años 2000 al 2005 y registros contables sobre las operaciones de explotación, industrialización, mejoramiento y comercialización de hidrocarburos; *iv)* Registros de control de las operaciones diarias de explotación y conversión (industrialización) de crudos extrapesados que se realizan en la Planta de San Diego de Cabrutica; *v)* Registro de control de las cantidades diarias de crudo industrializado enviado a la Planta de José para su mejoramiento y comercialización; y *vi)* Guías de despacho y/o facturas relativas al envío diario de crudo extrapesado desde la Planta de San Diego a José.

El 17 de julio de 2006, la empresa contribuyente remitió comunicación en respuesta a la aludida Providencia Administrativa donde señaló que “(...) *no califica en modo alguno como sujeto pasivo del IAE -ni en calidad de contribuyente, ni de responsable-, por cuanto se encuentra amparada por un supuesto de no sujeción subjetiva de rango constitucional que la excluye del ámbito de responsabilidades [y que] no puede ser objeto de investigación fiscal alguna por parte del Municipio Monagas como contribuyente del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e Índole Similar*”. (Sic). (Corchetes de esta Sala).”

El segundo acto administrativo que sustituye al primero es de fecha 15 de septiembre de 2006, mediante...

“*ACTA FISCAL DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA N° DH-06-07-0087-I*”, notificada el mismo día, el Director de Hacienda de la prenombrada Alcaldía procedió a realizar determinación tributaria sobre los ingresos obtenidos por la mencionada sociedad de comercio por las actividades económicas desarrolladas en esa jurisdicción, durante los ejercicios fiscales comprendidos desde el “*01/01/2000 al 31/10/2000, 01/11/2000 al 31/10/2001, 01/11/2001 al 31/10/2002, 01/11/2002 al 31/10/2003, 01/11/2003 al 31/10/2004, 01/11/2004 al 31/10/2005, y 01/11/2005 al 31/12/2005*”, respectivamente.

En dicho acto administrativo, se imputan como realizadas en jurisdicción del Municipio José Gregorio Monagas del Estado Anzoátegui las actividades siguientes: “*i) La industrialización primaria del crudo extrapesado extraído*

de la faja del Orinoco, consistente en la agregación de diluentes que permitieron su transporte por vía marítima hasta las Plantas procesadoras indicadas por los clientes (...); ii) “La industrialización secundaria (mejoramiento) de los 210 mil barriles diarios (promedio) de crudo extrapesado) extraídos de la faja del Orinoco, y convertidos en crudo Zuata Sweet (...); iii) “La industrialización de las 860 toneladas diarias (promedio) de azufre derivadas de la conversión de petróleo extrapesado API 8 en crudo Zuata Sweet API 32”; y iv) “La industrialización de las 6 mil toneladas diarias (promedio) de coque de petróleo derivadas de la conversión de petróleo, extrapesado API 8 en crudo Zuata Sweet API 32”.”

De manera que el acto administrativo que impuso a las compañías de hidrocarburos pagar impuestos de industria y comercio por las actividades de hidrocarburos, la Sala decidió que era válido y firme aplicando los criterios de interpretación constitucional, pero en realidad identificando violaciones de rango legal tomadas de la sentencia vinculante de la Sala Constitucional, aplicando a su juicio la legislación que lo rige. De manera que la sentencia obvió revisar el caso concreto como es si las Municipalidades podían o no pechar con tributos la actividad industrial a las empresas demandantes, al dejar de distinguir las que estaban habilitadas por los Contratos de extracción de petróleo pesado, las que llevan aparejado agregarles componentes y adecuarlo para poderlo transportar. Es decir, de un bitumen que no tiene valor, lo adquiere con el proceso químico al que es sometido.

Es posible, que la Sala Político Administrativa al aplicar a la sentencia interpretativa con carácter vinculante, aquella que dispuso que la Constitución atribuyó a los Municipios capacidad impositiva sobre actividades secundarias de los hidrocarburos que realicen empresas privadas, tal como lo prescribe la Ley Orgánica de Hidrocarburos, lo que demuestra es que la Sala Constitucional impuso su criterio interpretativo en regulaciones de naturaleza legal y sub-legal más no de naturaleza constitucional, lo que la hizo caer en error de llegar a la conclusión de que no había duda que eran imponibles tales actividades secundarias por la instancia municipal, como si la Sala Político Administrativa estuviera evaluando un recurso de inconstitucionalidad y en realidad su competencia estaba limitada a un recurso de nulidad y por ello dejó de lado desmontar los argumentos de las empresas demandantes.

Es decir, no decidió el caso concreto y aplicó mal la interpretación vinculante.

La base constitucional que establece quien y cuál es la actividad de los hidrocarburos reservados es el artículo 302 constitucional vigente, en el que se decreta expresamente la reserva de esa actividad al Poder Público Nacional, para luego reenviar a una Ley Orgánica **“...la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico y es el Estado el que promoverá la manufactura nacional de las 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 riqueza y bienestar para el pueblo.” (destacado nuestro).

No queda duda entonces, dado lo claro de la norma de la Constitución donde se ordenó “la reserva de la actividad de hidrocarburos” y estableció una reserva legal para regular la forma en que operaría esa reserva, la cual abarca toda la actividad petrolera, incluye otras industrias, explotaciones, servicios y bienes, agregando que promoverá es la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables.

De manera que agrega la Constitución en el artículo siguiente que el fundamento de la actividad petrolera es la empresa Petróleos de Venezuela S.A. dándole rango constitucional; además el Estado conservará la totalidad “de las acciones, y será la **“encargada del manejo de la industria petrolera”**, consagrando que quedan exceptuadas las filiales, asociaciones estratégicas, empresas y cualquier otra que se constituya como consecuencia del desarrollo de negocios de Petróleos de Venezuela. Quedan así exceptuadas el resto de las empresas de la obligación de conservar la totalidad de las acciones, pero no de la reserva de los hidrocarburos contemplados en el artículo 302 constitucional.

Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, se había dictado la Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos (nacionalización) y posteriormente la actividad de hidrocarburos se abrió a los contratos de servicio aprobados por el Congreso de la República, luego se incorporó con rango constitucional en el texto de 1999 la reserva de los hidrocarburos y se dictó la primera ley Orgánica de Hidrocarburos (por ley habilitante, es decir la dictó el Presidente de la República Hugo Chávez en Consejo de Ministros).

Conclusión

Luego del análisis de estas dos sentencias, una de la Sala Constitucional y otra de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ambas basándose en la distinción que hace la Ley Orgánica de Hidrocarburos, entre las actividades de hidrocarburos primarias que a juicio de la Sala Constitucional son reservadas y las actividades de hidrocarburos secundarias las que no estarían reservadas al Estado y entran en el comercio; la consecuencia es que cuando se realizan actividades primarias, éstas no pueden ser pechadas por el municipio dado que no serían actividades comerciales por no estar sometidos los hidrocarburos a procesos adicionales; mientras las segundas, es decir las calificadas por la ley como secundarias sí estarían gravadas, por ser actividades de naturaleza comercial. De manera que la reserva de los hidrocarburos y la potestad impositiva del Estado es sólo para las actividades primarias, mientras las secundarias pagarían impuestos municipales.

Por tanto, de acuerdo a estos criterios judiciales se continúa manteniendo, a mi juicio, como indeterminada la potestad contributiva de los municipios en materia de hidrocarburos. Por una parte, la explotación de crudo extra-pesado hasta para extraerlo debe ser sometido a un proceso de mejoramiento, como bien se señaló en juicio que extraer el crudo extra pesado no genera ingresos, argumento que no fue examinado y sobre el que explicó el experto en juicio, sin ser comprendido. De manera que la separación de las actividades primarias y secundarias fueron aplicadas por la Salas de manera errónea lo que dio como consecuencia más confusión de los ingresos que puede lograr los Municipios por estas actividades secundarias.

Así, en estas sentencias (ambas, una se basa en la otra) existe un problema de subsunción, es decir no logran dar una adecuada solución a un determinado caso concreto de conformidad con las normas de derecho positivo vigente, o más exactamente, de cómo a partir de una proposición jurídica general, Constitución y leyes, puedo obtener una proposición jurídica individualizada.

Es necesario señalar que la sentencia de la Sala Político Administrativa se apartó de ubicarse en un proceso judicial específico, valorar los actos que rodearon los actos administrativos dictados, las pruebas promovidas o evacuadas sólo interesaban diferencias si la actividad petrolera era primaria o secundaria, como acaecieron los hechos, el hecho que una de ellas representara a otras era razón suficiente para cambiar el acto administrativo e incorporarlas al mismo.

En ningún momento la sentencia asumió el contenido de los actos administrativos, ni su base legal, ni la postura conceptual de los mismos ante las acciones del Municipio, ni las circunstancias que los rodearon, pues nada se dijo de la Ordenanza de Industria y Comercio que aplicó al Municipio y ni siquiera dejó constancia de lo que se entiende por actividad económica en la Ordenanza, y ni la sentencia se refirió a la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos aplicable a los Municipios, ni sabemos si ese municipio demandante, tiene una Ordenanza de Procedimiento Administrativo, ya que el acto nulo en apelación es un acto administrativo de carácter individual; y tampoco se comprobó debidamente cuál era la actividad que desarrollaban las empresas operadoras sometidas a convenios de asociación y luego a empresas mixtas.⁴

La Constitución no es de libre interpretación, ni la ley tampoco, por eso el Juez debe en cada caso realizar la selección de las premisas del silogismo judicial y elegir la norma jurídica general en la que se encuentra la solución del caso de especie, para lo cual requiere que la sentencia deba ser motivada.

⁴ Véase en: http://www.pdvsa.com/index.php?option=com_content&view=article&id=6821&Itemid=577&lang=es

Es allí donde entra a jugar la teoría de la argumentación donde el Juez (la Sala) cuando motiva la sentencia lo hace como decía Aristóteles⁵, el Juez es la Justicia encarnada, por tanto era la oportunidad de resolver el punto de donde y hasta donde los municipios pueden imponer tributos teniendo un caso concreto por resolver; se prefirió ser obediente con la sentencia genérica de interpretación que resuelve más que interpretar artículos constitucionales fijar una postura incierta al centrarse en la interpretación de la Ley Orgánica de Hidrocarburos y no en la Constitución. Ello no es más que una interpretación sobre los fines de una norma de rango legal que desnaturaliza el sentido de la norma constitucional y la interpretación de ser útil y razonable.

⁵ Hermann Petzold-Pernía, *Una Introducción a la Metodología del Derecho*, UCAB, Caracas, 2008.

LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS A PROPÓSITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. UNA VISIÓN HERMENÉUTICA ALTERNATIVA

Pier Paolo Pasceri Scaramuzza *

SUMARIO

Introducción. I. Reflexiones iniciales. II. Reto trascendental: necesidad de realizar una nueva interpretación respecto a lo que debe entenderse como establecimiento permanente y su connotación como factor de conexión. III. Lo hermenéutico. La interpretación de la norma tributaria carente de regulación objetiva específica respecto al comercio electrónico. IV. Presupuestos para una visión alternativa. V. La propuesta respecto a dónde tributar. Aproximación conclusiva. Referencias bibliográficas

Introducción

La evolución de la sociedad humana en el devenir del tiempo ha creado herramientas que modelan y controlan su entorno; los conocimientos que ha logrado acumular y aplicar han cambiado radicalmente su modo de vivir. El avance de la tecnología, específicamente la relacionada con la información y comunicación, tradicionalmente van mucho más adelantadas que la actividad legislativa desplegada por las instancias competentes para crear las leyes.

En efecto, salvo algunas normas generales que regulan aspectos de las comunicaciones electrónicas -como lo son el Decreto con fuerza de Ley de Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas, el Reglamento parcial del Decreto Ley

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Post-Doctor en Estudios Libres en la Universidad Fermín Toro (UFT). Doctor en Gerencia (UFT). Especialista en Derecho Laboral y Derecho Administrativo (UCAB). Postgraduado en la especialidad de Derecho Tributario Universidad de Salamanca, España. Profesor Titular Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (UCLA). Profesor agregado (UCAB). Ex-Juez *ad-hoc* de la Corte Interamericana de DD.HH. Ex-Magistrado Principal de la Corte Primera en lo Contencioso Administrativo. Miembro de Asociación Venezolana de Derecho Administrativo (AVEDA).

sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, Ley Especial Contra los Delitos Informáticos, Ley de Infogobierno y la Ley sobre Acceso e Intercambio Electrónico de Datos, Información y Documentos entre los Órganos y Entes del Estado-, junto a otras reglas tributarias genéricas y básicas que no fueron diseñadas para la negociación digital través de la internet, no existe ninguna norma especial o particular que regule el comercio electrónico en Venezuela desde la perspectiva de las incidencias que esta tiene en la tributación y menos aún en el ámbito de la imposición municipal, específicamente la referida al impuesto sobre actividades económicas.

Existió un iniciativa para regular este tema a través del Proyecto de Ley de Comercio Electrónico en el año 2014, pero los esfuerzos no se cristalizaron dado que, pese a haber tenido el 4 de noviembre de 2014 el visto bueno de la plenaria de la Asamblea Nacional en primera discusión y luego haber sido sometido a consulta nacional desde el 19 noviembre, la plenaria del 18 de diciembre de ese año no realizó la segunda discusión y, tras venir el cambio de las fuerzas políticas mayoritarias en la Asamblea Nacional días después, el trámite legislativo de ese proyecto de ley se detuvo.

Desde el ámbito local, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (en adelante, LOPPM) del año 2005 con su última modificación del año 2010 *-erigida como la norma que en materia tributaria local establece (entre otras áreas que regula) las reglas para que todas las personas políticas territoriales menores (municipios) puedan ser autónomas financieramente al desarrollar de qué manera deben ser establecidos sus tributos en sus respectivas jurisdicciones-*, no prevé mención alguna con respecto a la forma cómo se debe gravar el comercio electrónico.

El referido cuerpo legal, da un marco normativo muy básico de regulación para establecer la territorialidad del tributo en cuestión y cuáles actividades deban reputarse como ocurridas en una jurisdicción municipal, todo ello bajo una visión tradicional del comercio. No obstante ello, esa normativa ha quedado obsoleta frente a la aparición de las nuevas tecnologías *-representadas para este estudio por las operaciones económicas electrónicas-* lo que frente a la ausencia de regulación especial y el escaso esfuerzo interpretativo de la normativa existente, permite la evasión fiscal y pone en riesgo la suficiencia tributaria de los ingresos que puedan desprenderse de aquel y consecuentemente, la autonomía municipal.

Lamentablemente la regulación normativa no evoluciona al mismo ritmo de la economía ni tampoco hacia donde lo hacen los negocios. El caso de las negociaciones electrónicas y su específica regulación tributaria a nivel municipal no es la excepción. Parece que las Administraciones tributarias, al igual que en el proceso de selección natural de las especies, deben adaptarse o se quedarán fuera del “negocio” estatal de la recaudación. La tecnología *-que suele preceder a los cambios económicos-* avanza y deja atrás a los rezagados, por tanto, quienes se

adaptan siempre ganan, y quienes la obstruyen siempre pierden. Internet toca todo y a todos, por lo que es obligante la adaptación.

Atendiendo a las ideas señaladas, develar algunos aspectos del comercio electrónico desde una perspectiva local, fortalecería la autonomía municipal desde el punto de vista financiero. Para ello se puede bien esperar que surja una regulación legal, o, antes de aguardar a que eso suceda, los operadores jurídicos de la norma, y dentro de ella la Administración tributaria, podrían acudir a las herramientas que otorga el Derecho para interpretar la normativa vigente y, haciendo uso de la hermenéutica jurídica, actualizar la norma antes de que se le modifique objetivamente; la interpretación progresiva de la norma ha sido históricamente la forma como la ciencia jurídica renueva informalmente sus normas antes de materializarse una reforma legal.

Es una realidad que la economía digital ha disminuido la recaudación y ha aumentado la evasión, al desmaterializarse las actividades económicas, desdibujar fronteras internas y externas y desterritorializar el tributo. En este sentido, Iturbe (2016) señala que “las operaciones de comercio electrónico contribuyen al anonimato de las personas que realizan una operación. Fácilmente puede vulnerarse a través de la información que está contenida en un web site o ciber sitio el lugar de ubicación del vendedor y demás datos, lo cual estimula de forma importante la evasión fiscal” (p. 148).

Algunos irónicamente han sostenido que no puede darse marcha atrás al avance de la tecnología ni tampoco a esta forma de hacer negocios, porque ha quedado demostrado que el uso de los medios electrónicos en materia de comercio brinda nuevas y mejores oportunidades tanto para los empresarios como para los consumidores, y no habría razón de ponerle trabas a Internet más aún cuando en sí representa al más grande “*duty free*” o tienda libre de impuestos del orbe.

En la actualidad económica que vive el país resulta oportuno plantear nuevas formas -o *redescubrir las existentes*- de obtener recursos financieros que alimenten los presupuestos locales de las personas político territoriales menores, las cuales de un total de 335 municipios y salvo una treintena de ellas, el resto no son autosuficientes desde el punto de vista de sus ingresos, dependiendo entonces casi exclusivamente del situado constitucional enviado desde la República, desde el Poder Federal, al que debe añadirse por una sub especie de este concepto, tal vez algún recurso que envíen las entidades federales de las que forman parte.

En efecto, si las autoridades municipales quieren cumplir a cabalidad sus funciones que por ley le corresponden, deben contar con los recursos económicos necesarios. Se insiste, en Venezuela este asunto es de capital importancia, pues la mayoría de los municipios venezolanos no cuentan con los recursos económicos suficientes para abordar la multiplicidad de tareas que le son asignadas desde la Constitución y la ley. Esto también afecta directamente los negocios que los particulares puedan emprender porque no existirá ningún estímulo de crearlos en los municipios con escasa autonomía financiera, si los servicios que ofrece son

deficientes. En un amplio número de casos, la gestión pública municipal es ineficiente, lo que implica ausencia de respuesta frente a las necesidades de la comunidad que lo integran. Todos los alcaldes o alcaldesas eluden sus responsabilidades argumentando la insuficiencia presupuestaria y con ello, pretenden trasladar sus responsabilidades al gobierno central.

Actualmente, los municipios ven mermada y amenazada su viabilidad política y económica, la cual se sustenta en gran medida en la disponibilidad suficiente de recursos que les otorgue un margen de autonomía financiera; esto se lograría a través del aumento de la recaudación de los tributos sin impactar las alícuotas tributarias, específicamente el que grava las actividades económicas dentro de las jurisdicciones municipales. Las negociaciones electrónicas, como actividad comercial gravable con base en los artículos 209 y 216 de la LOPPM, gozan de una particular relevancia dada la dimensión económica que representa ese tipo de transacciones actualmente.

Este asunto también incide sobre la Nación pues, al considerarse que los recursos tributarios municipales son un factor clave para apostar a una profundización democrática a través del fortalecimiento de la descentralización política territorial, y dado que sufragar las cargas públicas del municipio con aporte de contribuyentes locales, trae como consecuencia el ejercicio de una corresponsabilidad fiscal que resultará en el acercamiento del gobierno local con su población. Es el crecimiento desde la base hasta la cúspide como se erigen las bases constitutivas de un Estado, sin dejar a un lado la participación necesaria que debe realizar la República para identificar el fenómeno de las negociaciones electrónicas y considerar la formulación de una macro estrategia nacional hacia la construcción de una sociedad de la información adecuada a la ley, encausando el cambio de los esquemas tradicionales y permitiendo así el crecimiento de los municipios.

En tal sentido, esta búsqueda en el aumento de los ingresos locales habilita captar recursos que actualmente no son enterados por los comerciantes que utilizan la red de redes, los cuales *-con o sin conciencia de ello-* no coadyuvan a los gastos públicos mediante el pago de ningún impuesto municipal generado desde las transacciones electrónicas.

El Estado, a través de una planificación, puede imponer determinadas conductas a los particulares, pudiendo condicionarlas o limitarlas. Ese accionar público en ejercicio de funciones de policía administrativa y de planificación debe ir acompañado, no solo de la debida eticidad en la recaudación tributaria sino también del pago del tributo, dado que esto último es un deber, en consecuencia, resulta ético pagar tributos; es una obligación ciudadana, es una necesidad para el mantenimiento del Estado, para que éste a su vez mantenga el bienestar de los habitantes que estén en su territorio creando las condiciones para su desarrollo social y espiritual, procurando la igualdad de oportunidades.

Implementar una correcta hermenéutica jurídica permitirá fortalecer la instancia gubernamental municipal, permitiendo con ello no solo el cobro de los tributos provenientes del comercio electrónico venezolano, la sustentabilidad financiera de los municipios y el logro de una mejor distribución ante las cargas públicas, sino también de manera indirecta, mejorar la calidad de vida de los ciudadanos al disponer el gerente local de mayores recursos para cumplir con los cometidos estatales. En definitiva, se acercaría la materialización del *desiderátum* constitucional del sistema tributario cual es buscar la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos municipales que minimiza la evasión.

Se insiste en que el presente ensayo tiene una sola finalidad, cual es procurar aumentar los ingresos propios de los municipios a través de la minimización de la evasión para procurar mejores servicios a los ciudadanos, por tanto, lejos está de propiciar un soporte a voracidad fiscal alguna.

I. Reflexiones iniciales

El siglo XXI es la época de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación; no hay que olvidar que la comunicación siempre ha existido, pero ahora se ha potenciado con una inmediatez nunca antes vista y con una tendencia global. Las empresas se relacionan con los últimos avances tecnológicos, destacando entre ellos la utilización de las redes telemáticas, fundamentalmente la Internet, facilitando así la comunicación entre las empresas con los distintos beneficiarios de sus bienes y servicios. Por tanto, en el hoy y en el mañana cercano, las actividades económicas, han aprovechado y aprovecharán las posibilidades que ofrece el desarrollo de las redes informáticas lo que ha desembocado en la aparición -y hasta proliferación- del llamado comercio electrónico.

Bajo esta realidad, la sociedad y la tecnología se desenvuelven a un ritmo mucho más acelerado que la producción de las leyes tendente a disciplinarlas, ello ha sido así históricamente y la ciencia jurídica ha buscado remedios a este acontecimiento recurrente. Esa desactualización normativa ha producido que la tributación en la negociación electrónica venezolana actualmente se encuentre desregulada, pese a la existencia de algunas pautas legales y genéricas que normativizan ciertos aspectos conexos y que se refieren a la dinámica tributaria bajo un enfoque tradicional así como a la comunicación que sucede en las redes telemáticas venezolanas, pero sin que esa normativa sea determinante a los fines de la recaudación que debería producirse a propósito del comercio digital que acontece en la Internet.

Venezuela, concebida como una República con forma de Estado federal en los términos del artículo 4 constitucional, deriva en la existencia de otros entes político-territoriales menores, unos que son las entidades federales (estados), llamados a tener cada vez mayor relevancia en lo regulatorio y en lo tributario, y

otros que son los Municipios *-siempre presentes desde nuestra historia colonial y republicana-* con gran incidencia en lo regulatorio y en lo tributario. Desde esa conformación, se distribuye la potestad tributaria en tres niveles: el nacional, el estatal y el municipal, tal y como lo prevé el artículo 136 de la Constitución; esto es lo que se conoce como la verticalidad de los tributos, en donde cada una de las personas político-territoriales señaladas en el artículo 16 *ejusdem*, tienen la posibilidad de exigir de los contribuyentes, en ejercicio de su Poder de imperio, una prestación pecuniaria (pago en dinero) por el acaecimiento de un hecho imponible previsto en los tributos diseñados desde el texto constitucional, todo esto con la finalidad de obtener recursos para financiar el gasto y la inversión pública.

Esa distribución de la potestad tributaria se encuentra fundamentalmente en tres artículos del texto constitucional: el artículo 156 numeral 12 *ejusdem* (en lo que respecta a los tributos que pueden ser creados, organizados, recaudados, administrados y controlados por la República, dentro de los que destacan por su alto caudal recaudatorio el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado). Igualmente, la Constitución confirió competencias propias y potestad tributaria originaria al Poder Público Estatal, en sus artículos 164 y 167 numerales 4, 5 y 7, reflejados en los exigüos tributos que tienen las entidades federales. De igual manera, confirió potestad tributaria originaria al Poder Público Municipal en sus artículos 178 y 179 en su numeral 2, el cual contiene el listado cerrado de los tributos municipales *-únicamente incrementable si se materializa una descentralización político territorial-*, dentro de los que se encuentra el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar que grava el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, así se realice dicha actividad aun sin la previa obtención de licencia o de la habilitación para comerciar.

Dado que esa distribución, en cuanto a las potestades tributarias originarias a los tres niveles territoriales del Poder Público, podría conducir en la práctica a la vulneración del principio de justicia tributaria a que se contrae su artículo 316, se le confirió al legislador nacional, en el numeral 13 del artículo 156, la posibilidad de establecer una legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

De aquella distribución de la potestad tributaria se ha escogido para este trabajo el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar que perciben los municipios venezolanos, por varias razones, dentro de las que se destacan las siguientes:

a) La cercanía que tiene para el ciudadano con el Poder municipal y, por tanto, la posibilidad que éste atienda desde su recaudación tributaria y demás ingresos propios, todas las necesidades atinentes a la vida local (servicio de agua potable, electricidad y gas doméstico; alcantarillado, canalización y disposición de aguas servidas; cementerios y servicios funerarios, entre muchos otros). Un país se construye desde la base hacia arriba, no al revés, y es desde lo municipal que se construirá un país mejor.

b) El desbalanceado Poder tributario existente en Venezuela que históricamente ha venido favoreciendo cada vez más desde su diseño constitucional a la República, privilegiándola con recursos ingentes, en desmedro de las demás personas políticas territoriales (estados y municipios), lo cual ha sido complementado con otro conjunto de competencias no tributarias que la hacen dueña de las riquezas naturales ubicadas en esta tierra y, por tanto, de los ingresos que obtiene de éstas.

c) La relevancia que el impuesto sobre actividades económicas tiene en los municipios por representar su fuente de ingreso propio principal.

Dentro de ese contexto hay que tener presente que, pese haber sido promulgada la LOPPM a mediados del año 2005, con una última modificación en el año 2010, y ser un cuerpo legal erigido como la norma que organiza a los municipios y que en materia tributaria local establece las reglas para que los municipios puedan ser autónomos financieramente *-habilitándolos para dictar sus ordenanzas tributarias así como permitirles recaudar sus tributos en sus respectivas jurisdicciones dentro de los parámetros establecidos en ella-*; dicha normativa no hace mención alguna respecto a la forma cómo se grava el comercio electrónico o qué factor de conexión le resulta aplicable.

No obstante, ello, y dado el carácter hermético y de suficiencia normativa de nuestro sistema jurídico, se debe acudir entonces a las normas generales y tradicionales que gravan las negociaciones dentro del ámbito municipal, para reinterpretarlas bajo otra óptica. Álamo (2016) ha señalado acertadamente frente a la realidad descrita que la aplicación de los conceptos tributarios, así como de los principios básicos de tributación, son fundamentales no solo para un correcto funcionamiento de los sistemas fiscales actuales, sino también para el sostenimiento del Estado de bienestar; ahora, “sin embargo, la adaptación de los mismos a la actual realidad económica es ineficiente, puesto que se establecieron pensando en transacciones comerciales de carácter tradicional” (p.19), es decir, se redactaron sobre la base de un comercio donde comprador y vendedor tenían presencia física y lo vendido se entregaba material o físicamente; las regulaciones que parten de esa realidad son insuficientes actualmente donde, en no pocas veces, existe presencia virtual y la entrega de bienes y servicios se realiza de forma inmaterial, intangible o electrónicamente.

Así pues, dentro de las normas generales que resultarían aplicables luego de una interpretación extensiva o amplia de las mismas *-permitida en el artículo 5*

del Decreto Constituyente mediante el cual dicta el Código Orgánico Tributario (2020) – (en adelante, DCCOT), estarían las representadas por las siguientes disposiciones legales: en primer lugar, lo previsto en el artículo 205 de la LOPPM, que establece entre otras previsiones la territorialidad del tributo, señalando que el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente. Más adelante, el artículo 210 de la misma ley, al momento de regular lo que va a constituir la base imponible de ese impuesto, hace referencia a los ingresos obtenidos de actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban considerarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esa Ley.

Cabe destacar que el artículo 216 *ejusdem*, al abordar las actividades económicas y la regulación tributaria de la comercialización de bienes, indica lo que se considerará gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio.

En este mismo tenor el artículo 217 de la ley que organiza a los municipios, al regular las actividades económicas atinentes a la ejecución de obras y de prestación de servicios, señala que éstas serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, prevé la norma que el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique su establecimiento permanente.

Consecuentemente, los artículos 218, 219 y 222 de la LOPPM regulan lo referido al establecimiento permanente, punto neurálgico en este trabajo, señalando como tales, entre otros, a cualquier instalación, centro de actividades, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción o el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin; regulan igualmente cómo debe distribuirse los ingresos en caso de existir varios establecimientos permanentes en diferentes municipios.

Todas las disposiciones legales mencionadas, dan un marco normativo básico y desactualizado para su aplicación frente al comercio electrónico, que a través de una interpretación extensiva pudiera concluirse no solo la territorialidad del tributo en cuestión, respecto de aquellas actividades que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la LOPPM, sino también la procedencia del pago del tributo cuando se pacte la realización de una obra (*por ejemplo ejecución o realización de un programa o software –v.gr. Artículo 1360 del Código Civil-, el cual perfectamente se puede realizar a distancia a través de la Internet, esto es, fuera de la sede física del comprador*) o prestación de servicios (*por ejemplo, la reparación o mantenimiento de*

programas informáticos de un computador a distancia, o mantenimiento a través de la red de un sistema de encendido de maquinarias). Además de la tributación procedente en contratos de obras, sigue quedando pendiente un asunto fundamental como lo es la comercialización electrónica de productos y su gravabilidad en alguna jurisdicción municipal del país.

Desde este discurrir, la perspectiva global presenta la nueva clasificación tecnológico-social, que Casas (2002) sugiere al referirse al individuo, indicando que éste “ya no se le considera donde está en función del lugar donde vive sino en función de en qué servidor está, dónde tiene su página, qué sistema utiliza, qué grupos de discusión visita y con quién se relaciona en el ciberespacio” (p. 39), realidad ésta que forzosamente debe conllevar a una deconstrucción de los conceptos tradicionales de la disciplina tributaria para reconstruirlos adaptándolos a esa nueva visión, dado que en ese nuevo entorno resultan incompatibles los métodos tradicionales de tributación; por ello, según plantea Blázquez (2001) urge “pasar de lo impreso a la era de la información y comunicación para estar a la par con la realidad, por lo que es forzoso pasar a la telematización” (p. 16), en el entendido que esa información y comunicación referida es la digital.

Todo eso comprende la sociedad de la información, también llamada economía del conocimiento, revolución digital, brecha digital, tecnología de la información y comunicación (en adelante, TIC) y sociedad del conocimiento, que representa, según Valenti (2002), el proceso en el cual la fase de desarrollo social se caracteriza por la capacidad de sus miembros, ciudadanos, empresas y Administración Pública, para obtener y compartir cualquier información, instantáneamente desde cualquier lugar y en la forma que se prefiera (p.1).

En el orden de las ideas precitadas, se hace necesario hacer una definición *latu sensu* de comercio electrónico, por lo que, coincidiendo con el preciso aporte realizado por Lara (2001), se puede señalar que éste consiste “en cualquier forma de transacción o información comercial basada en la transmisión de datos por redes electrónicas” (p. 34). Por todo lo anterior se observa que, a través de la transmisión de datos por redes electrónicas, sobre todo por Internet, se pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios y por supuesto comercializar bienes.

El comercio electrónico (también denominado *e-commerce*) en los últimos 20 años ha representado una modalidad comercial que permite el intercambio de bienes y servicios sin la necesidad de trasladarse, realizándose desde un computador, teléfono inteligente o receptor de televisión por cable o satelital; derivando de esta modalidad otras como el social commerce (*s-commerce*, y dentro de él el Facebook commerce o *f-commerce*) y el mobile commerce (*m-commerce*). Gran número de empresarios han visto en esta modalidad de comercio una oportunidad y han optado por llevar a cabo transacciones comerciales electrónicas, en virtud de las ventajas que éstas presentan al bajar los costos de producción, así como de comercialización y maximizar las ganancias. Resulta

normal y lógico que cualquier vendedor se adapte a la TIC para conseguir nuevos mercados y poder competir, así como reducir costos de publicidad y de personal, de lo contrario probablemente verá mermadas sus actividades e ingresos.

El análisis de las regulaciones tributarias y del giro empresarial en el ámbito del comercio electrónico son fundamentales para una correcta implantación y desarrollo de políticas tributarias que se traduzcan en una fuente importante de recursos para el sector público y específicamente el municipal, tan deprimido en Venezuela, dado que de los 335 municipios muy pocos de ellos pueden ser considerados autónomos financieramente, esto según lo señala Blanco-Uribe (2016), al indicar que:

...asistimos a una evidente disminución de los ingresos municipales de fuentes no tributarias, lo que repercute gravemente en las haciendas locales y, con ello, en la calidad de vida que las autoridades puedan ofrecer al vecino de su jurisdicción territorial, vía prestación adecuada y suficiente de servicios públicos y funcionamiento eficiente de la administración pública local. (p. 17)

Venezuela posee un sistema centralista muy marcado, donde el derecho de tributación está atribuido casi exclusivamente al gobierno federal, al Poder nacional, a la República; los gobiernos municipales, por ser la instancia de Poder más cercana al ciudadano, realizan funciones socio-económicas muy importantes, dentro de ellas el mantenimiento del orden público y hacer cumplir la ley y la atención de necesidades cotidianas como lo son los servicios de recolección de desechos sólidos, servicios de mercados y abastecimiento, funerarios, entre otros de los preceptuados en el artículo 178 constitucional, y para ello lamentablemente dependen casi en su totalidad de los aportes del gobierno federal o central.

Establecido lo anterior, surgen entonces dos tipos de negociaciones que interesan para este trabajo:

a) Las que ofrecen los bienes y prestación de servicios tangibles a través de catálogos, seleccionándose los bienes mediante una red de comunicación, pero la recepción de pedidos por parte del comprador se realizará físicamente, es decir, por medios convencionales. Esto es lo que solemos llamar comercio electrónico *off-line*.

b) La comercialización de bienes y servicios, los cuales no en pocas oportunidades son entregados a través de la red. En este caso estamos hablando de entrega de bienes y prestación de servicios en formato digitalizado y, por lo tanto, en algunos casos pudiéramos estar frente de bienes intangibles. A este tipo de comercio se le suele llamar comercio electrónico *on-line*.

La propuesta alternativa que se realiza a través del presente estudio no es otro sino una reinterpretación de la norma bajo otra perspectiva, una que permita, respetando las reglas de la hermeneusis, elevar los ingresos y mejorar la calidad de vida de los ciudadanos; todo esto por cuanto en los actuales momentos, los

ingresos brutos provenientes de las transacciones que se realizan en el comercio electrónico no generan los ingresos tributarios que debieran por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar.

Es oportuno recordar que los tributos municipales son esencialmente territoriales, esta es una consecuencia obvia de la condición del municipio como ente político-territorial, cuya autonomía se manifiesta de varias maneras y en particular, creando los tributos que la Constitución le atribuye y que la LOPPM delimita; siendo titular de potestades que se limitan al territorio que le sirve de sustrato geográfico. Pero *-y sin querer anticipar lo que se tratará con detenimiento más adelante-* la exigencia de la “presencia permanente” para poder realizar la exacción no se limita a la necesidad objetiva de identificar al contribuyente respecto de un territorio impositivo, sino que tal vinculación espacial represente también la evidencia de una capacidad contributiva efectiva conectada a ese territorio. Tradicionalmente, a la par de la vinculación espacial, se ha exigido no una mera presencia momentánea en el territorio, sino una vinculación duradera lo cual se ha mitigado en la LOPPM, por lo menos en materia de prestación de servicios específicamente lo referente a telecomunicaciones, por ejemplo.

De allí que los comerciantes que realizan transacciones dentro del comercio electrónico, deberían ser sujetos a disposiciones tributarias de la LOPPM, dado que la norma no hace exclusión ninguna respecto al tipo de comercio que grava, pero lo desfasado de la regulación aparejado con el tradicional actuar de las Administraciones Tributarias municipales hacen que se propenda a la evasión fiscal; en consecuencia, partiendo del principio de interpretación que establece que donde la ley no distingue, no le es lícito al intérprete distinguir (*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*), se puede señalar que el hecho imponible descrito en los artículos 205 y 209 de la LOPPM *-relativa a la actividad comercial y servicios-* debe aplicarse sobre cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, sea una actividad industrial, comercial y de servicios, y aun siendo prestada bien de forma tradicional o bien *on-line*.

Sobre lo anterior, es importante resaltar que no hay diferencia entre quien adquiere una mercancía por alguno de los métodos tradicionales (*off-line*) y quien lo hace a través de Internet (*on-line*), dado que los ingresos que puede obtener un comerciante o un empresario cuando hace uso de redes de comunicación, son iguales; de allí que no pueda ser concebido el comercio electrónico como una fórmula fácil de evasión o para defraudar, aun cuando en la práctica parece estar acaeciendo ese hecho ilícito.

Lograr el cobro que no se percibe resultaría muy significativo por cuanto el cobro de los tributos provenientes del comercio electrónico pudiera representar aportes importantes a las finanzas y en la autonomía financiera de los municipios, si se reinterpretaran progresivamente las normas existentes mientras surge una

regulación escrita sobre el asunto. Esta nueva interpretación debe partir inicialmente de la obligación de toda persona de coadyuvar con el gasto público a través del pago de tributos según está previsto dentro de los deberes ciudadanos en el artículo 133 constitucional. Esto potenciaría la autonomía municipal descrita en el artículo 168 *ejusdem* (desarrolladas legalmente en el artículo 4 numerales 5, 6, 7 y 8 de la LOPPM), que implica, entre otras cosas, la creación, recaudación e inversión de sus ingresos, confiriéndole el carácter de independencia financiera, requerida para establecer las bases económicas para enfrentar a las necesidades y exigencias de los habitantes de un municipio.

II. Reto trascendental: necesidad de realizar una nueva interpretación respecto a lo que debe entenderse como establecimiento permanente y su connotación como factor de conexión

Históricamente, refiere Vigilanza (2005), fue en la Constitución sancionada el 17 de abril de 1857, específicamente en el artículo 87 ordinal 5°, donde se estableció como atribución de los Concejos Municipales el de establecer impuestos municipales en sus respectivos cantones para proveer a sus gastos y regular el sistema de recaudación e inversión, lo cual posteriormente fue desarrollado por el Congreso Nacional a través de la “Ley sobre Rentas Municipales” el 30 de septiembre del 1821, en donde se estableció que debía pagarse “...en cada lugar donde tenga establecimiento el contribuyente...” (p.437)

De modo que el lugar físico de la actividad permanente constituye el dato objetivo que permite identificar, a los fines del principio de territorialidad, la fuente o el lugar donde se realiza o ubica el lucro que condicionará la eficacia espacial del Poder de imposición del municipio en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar (en adelante, IAE). Lo importante en todo caso es que, desde la recepción del impuesto sobre patente de industria y comercio en nuestro sistema tributario – *cuya denominación así era antes de la actual Constitución*-, el establecimiento permanente ha sido factor de conexión entre una persona -*contribuyente*- y el sujeto activo -*Administración Tributaria*- de la relación tributaria.

La exigencia del establecimiento permanente como criterio objetivo de vinculación del sujeto a un territorio municipal determinado, es una solución típica de los impuestos objetivos o de producto, del que participa éste. Tanto para Romero-Muci (1999 p. 46) como para Mizrachi (1998 p. 11), los impuestos de producto gravan lo producido y se dimensionan sobre los rendimientos o beneficios brutos que la explotación produzca; se refiere a la utilidad o producto como un resultado “objetivo”, por oposición a los subjetivos en que el resultado se refiere al sujeto y se considera su situación personal. (p. 15).

El aspecto espacial del impuesto municipal sobre actividades económicas (y sin desechar que el concepto de establecimiento permanente manejado por el derecho tributario internacional, puede ser adaptado al ámbito nacional y sobre

todo municipal), se refiere a la jurisdicción que le corresponde gravar los ingresos, existiendo para ello dos teorías principales, a saber:

- La teoría de la fuente: que defiende que la entidad político-territorial donde se produzca la renta será el que tenga la potestad para gravarla.

- La teoría de la residencia habitual: que sostiene que la República, las entidades federales o los municipios que gravará la operación, será aquella donde reside el destinatario de los bienes o el servicio objeto de la operación.

La importancia del “establecimiento permanente” como factor de conexión en el impuesto que nos ocupa puede apreciarse aún más si se atiende al principio general contenido en el artículo 11 del DCCOT (2020), según el cual los entes dotados de potestad tributaria no pueden, en principio, extender tal potestad a supuestos que excedan su dominio fiscal; resultando importante destacar que esta disposición general resulta aplicable supletoriamente a los municipios, como lo pauta el artículo 1 *ejusdem*, siempre con las limitantes previstas en la LOPPM.

Para Garantón (1996, p. 256), el sistema normativo de las Ordenanzas municipales del otrora Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio en Venezuela consagra el principio de la fuente, y por tanto el impuesto según dicho autor se causa en el lugar donde se efectúa la actividad, donde produzca, desde donde se venda. Como se verá, esto no es tan fácil de determinar en la práctica y menos en las negociaciones electrónicas, no solo porque hay otros descriptores que permiten distribuir los ingresos según el artículo 223 de la LOPPM sino además porque no siempre resulta claro saber con certidumbre cuándo se desarrolla una actividad en una jurisdicción municipal.

Por otra parte, dentro de la literatura patria se denotan investigaciones que analizan las diferentes teorías relacionadas con el concepto de establecimiento permanente con un enfoque ortodoxo, y sin ningún tipo de referencia a las negociaciones electrónicas dentro de ellos.

Los problemas básicos en materia tributaria, inherentes al comercio electrónico en Internet son, según Meraz (2006), principalmente la adaptación de los impuestos a este tipo de operaciones. En parte, está representada por una serie de factores que tienen que ver principalmente con la identificación y ubicación efectiva de las personas sujetas a tributación, y consecuentemente con el control efectivo de las transacciones y con aquellos problemas asociados a la determinación de la imputación y la recaudación. Los conflictos comunes y recurrentes en la mayoría de las Administraciones Tributarias versan sobre el anonimato de los operadores, la deslocalización de los centros servidores, la desimposición o la doble imposición *-derivadas de la falta de información-* y la desmaterialización de los bienes ofertados en la web.

Promulgada la LOPPM en el año 2005, con su reforma de 2010, sus artículos 218, 219 y 223 vienen a plasmar positivamente algunas de las sentencias dictadas desde 1976 permitiendo inclusive extender la potestad tributaria de los Municipios

a los casos de los otrora controversiales contribuyentes transeúntes, hoy suprimidos de la regulación nacional que organiza los municipios, y denominados simplemente contribuyentes siempre anclados a factores de conexión establecidos en ese cuerpo legal.

Es oportuno recordar que el reto central es determinar en qué jurisdicción municipal *-de los 335 municipios existentes en el país-* se debe gravar la negociación electrónica o en cuál de ellos debe reputarse como ocurrido el hecho imponible.

Con una visión evidentemente tradicional y vinculada al establecimiento permanente, señala la LOPPM en su artículo 211 lo que debe entenderse por ingresos brutos, siendo estos todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas. Se retoma el concepto de establecimiento permanente en el artículo 216 al señalar que la actividad industrial y de comercialización de bienes se considerará gravable en un Municipio siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio.

Por su parte, el artículo 217 regula tributariamente la ejecución de obras y de prestación de servicios señalando que serán gravables dichas actividades en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente.

Señalado todo lo que antecede, se revela un elemento que transversalmente resalta en todas ellas, el del “establecimiento permanente”, el cual pese a referirse siempre a tributos internacionales y nacionales (aduaneros e internos) tiene también una connotación mayúscula dentro de la tributación municipal y especialmente en el IAE.

Para clarificar las diferentes tendencias, conceptos y propuestas desarrolladas en relación con el establecimiento permanente se plantean cuatro (4) categorías, a saber: la referida a la predominancia del lugar donde se realiza la producción; la predominancia donde se ubican los bienes; la que proyecta la legislación municipal de manera casuística y por último la recientemente propuesta, la virtual, las cuales se presentan en el siguiente cuadro.

Seguidamente exhibo el cuadro

Criterios atributivos de potestad tributaria. Criterios de sujeción

Categoría	Descripción	Tipos de Teorías	Principales Exponentes
Lugar de producción o de fuente Territorial (sujeción económica)	<p>Defiende que la entidad político territorial donde se produzca el hecho generador, será el que tenga la potestad para gravarla. <i>(Algunos autores ubican acá al establecimiento permanente, otros por el contrario le dan connotación autonómica).</i></p> <p>Algunos autores señalan que esta categoría tiene dos variantes a saber: 1) <u>La tesis de la equivalencia de condiciones</u> en donde basta que uno solo de los actos fundamentales se realice en un dominio municipal para que se cause el impuesto, a los efectos de generar el hecho imponible. La aplicación de dicha tesis significa colocar a causas indirectas o remotas en un plano de igualdad con respecto a causas directas.</p> <p>2) <u>Tesis de la condición eficiente</u> en donde el acto o los actos fundamentales de la actividad de que se trate debe realizarse dentro del dominio fiscal para que se cause el impuesto, dependiendo la caracterización de determinado acto como fundamental a los efectos de generar gravamen.</p>	Teoría de la fuente.	<p>Fonrouge (2004) Garantón (1996) Kemmeren (2001) Micheli (1965) Paredes (2002) Sacchetto (1992) Udina (1949) Vogel (1998)</p>
Lugar de residencia, razones personales o subjetivas (sujeción personal)	<p>Sostiene que la entidad político territorial que gravará la operación será aquella donde reside o tiene el domicilio el destinatario de los bienes o el servicio objeto de la operación, independientemente del lugar en el que se configure el hecho imponible.</p>	Teoría subjetiva.	<p>Asorey (2003) García (2007) Kruse (1978)</p>
Casuístico	<p>La LOPPM de manera casuística señala cuando existe un establecimiento permanente, como factor de conexión para el nacimiento del impuesto.</p>	Teoría de la potestad de imposición	<p>Asamblea Nacional Venezuela. (2005)</p> <p>Antecedentes judiciales (1976-2003)</p>

	<u>Supuesto Legal</u> : instalación o montaje, centro de actividades, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio.		
Virtual	La empresa se ubica virtualmente: a) Lugar de negocios fijo virtual; b) Agente virtual; c) Presencia económica importante y permanente en el territorio por medio del uso de nuevas tecnologías	Teoría del Establecimiento Permanente virtual.	Medina (2012) Mora (2008) Suprema Corte de Justicia-USA (2018) OCDE (2018)

Fuente: elaboración propia (2019)

Respecto de la última teoría referida *-la de virtualidad-*, se debe resaltar el cambio de criterio que ha realizado la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica respecto a la tributación que se genera en las negociaciones electrónicas. En efecto el 21 de junio de 2018 este tribunal dictó una importante sentencia *–South Dakota v. Wayfair, Inc. ET AL.–* en donde se reconoce, por primera vez, que una “presencia virtual amplia” por parte de una empresa en una entidad federal de la federación norteamericana, supone tener un “nexo sustancial con ese territorio”, a pesar de que no cuente con presencia física en él, y que, por lo tanto, se le puede exigir tributar en el mismo. Dicha decisión va a suponer, pues, un gran impacto en la tributación de muchas empresas que se dedican a la venta *on-line* en ese país.

En consecuencia, de lo expuesto, luce evidente lo trascendente que es el establecimiento permanente a los fines de la tributación municipal, ello en virtud de la permanente evolución de las TIC.

Como paso fundamental para comprender el fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en el impuesto que se estudia, resulta necesario comprender cómo funciona la Internet. En este sentido, es pertinente citar el aporte que realiza Nicol (2005), quien nos lega cómo es la economía de la Internet: ¿Qué cosas se pagan (según el país) y quién asume el pago?, referencia que permitirá adminicular los conceptos jurídicos tributarios tradicionales – *específicamente el del establecimiento permanente-* con la dinámica del comercio electrónico, dado que es mayormente sobre la red de redes donde se canaliza el mismo; este autor señala:

Los costos de uso son “gratuitos” para el usuario, pero ¿quién paga? Pareciera que Internet fuese “gratis” para el usuario. Si se está utilizando una conexión telefónica, una vez que se ha pagado una conexión telefónica a un proveedor de internet (ISP) los costos de suscripción de la cuenta, navegar por Internet o enviar mensajes de correo electrónico es esencialmente

gratuito. Pero la Internet nunca ha sido gratuita en el sentido monetario. Actualmente Internet es un gran negocio en el que alguien siempre debe pagar por cada uno de sus componentes. El usuario común paga al servidor de ISP para ser conectado. ... A su vez el ISP debe pagar a la compañía de telecomunicaciones o a otra ISP para conectarse a Internet y quizás por el alquiler de computadoras u otros servicios, además de sus costos de funcionamiento normales. El cliente debe pagar también la línea telefónica con un alquiler mensual y una tarifa para cada conexión que es generalmente local.

Al acceder a una página Web o enviar un mensaje de correo electrónico, los paquetes son encaminados por diversas rutas de redes interconectadas de la red hasta llegar a su destino mediante vínculos cuyos costos son asumidos por los ISP. Tomemos el caso de navegar en una página web de Fidji desde el Reino Unido. El usuario establece conexión con Internet mediante el POP más cercano al servidor ISP (Estas siglas también pueden significar (point of presence), es decir punto de presencia, que representará un lugar físico donde un proveedor de servicios (ISP) tiene equipamiento (servidores, routers, switches, etc.) que permiten acceso a internet. Un proveedor de internet (ISP), por lo general, tiene múltiples POPs.). A partir de este punto, el usuario no paga por nada más. El ISP proporciona una línea dedicada al POP hasta su nodo central y luego a otro ISP donde se realiza la interconexión de tráfico con dicha red, que a su vez realiza el mismo proceso con otra red y así sucesivamente. El paquete es enviado a través de la red de redes hasta que llega a su destino. El ISP paga a la compañía de telecomunicaciones o a una ISP más grande por la conexión, y éstos a su vez pagan a un transportador mayor. Las grandes compañías suscriben diversos acuerdos comerciales entre ellas a fin de compartir un gran número de cables, ruteadores y computadoras que conforman la infraestructura mundial de Internet. De esta manera la distancia al sitio Web o al servidor POP no reviste importancia para el usuario final pues no comporta gastos adicionales para éste. Pagamos por un acceso ilimitado a cualquier punto de la red mundial. ... (p. 25).

De lo anterior, se puede evidenciar no solo que el usuario de la Internet realiza un pago, sino que también todo eso está soportado por los acuerdos comerciales que las grandes compañías suscriben entre sí a fin de compartir un gran número de cables, ruteadores, servidores y computadoras que conforman la infraestructura mundial de Internet; por lo que no cabe duda que, por el uso de esa infraestructura, se paga. Dicho lo anterior, resulta también importante determinar cuáles son los costos en que incurre el proveedor de internet (ISP), el cual seguramente está en la cadena productiva del aquel que presta el servicio de alojamiento de una página web. Así pues, el mismo autor citado previamente, al hilo de lo que se expone, señala lo siguiente:

...Costos de ISP: lo que paga el proveedor

Los proveedores de Internet (ISP), que proporcionan una “plataforma” para Internet, suelen ser empresas comerciales o del sector de la educación o el gobierno. En cualquiera de estos casos el ISP asume los costos de conexión al Internet global. Cuando se trata de servidores comerciales, los costos se reflejan en cuotas de suscripción a las que se ha añadido un margen de ganancia. (p. 26)

Lo anterior debe ser conjugado con una visión gráfica de lo que es la internet, lo cual de seguidas muestro.

Seguidamente exhibo el gráfico

Arquitectura del internet



Fuente: Fundación Karisma (2018)

No hay que perder de vista el referido gráfico, ni tampoco las connotaciones que tiene para este estudio el pago que hace el usuario para tener acceso a la Internet y desde allí comercializar productos u ofrecer servicios. Ellos deberán conjugarse con una nueva visión de lo que se debe entender como establecimiento permanente el cual, como se ha mencionado con anterioridad, es uno de los grandes aportes de la jurisprudencia patria al ámbito municipal al establecerlo como factor de conexión. Desde el punto de vista formal y tradicional, señalan Fraga, Vilorio y Sánchez (2005) que el factor de conexión, es el medio técnico empleado para la determinación de la norma aplicable, y en atención a su contenido, el factor de conexión consiste en circunstancias o condiciones relativas a las personas, los bienes y los actos, que la norma emplea para designar la norma impositiva aplicable a un supuesto de Derecho tributario local, es decir, el factor

de conexión, es entonces el medio técnico de la descripción del derecho material aplicable, mediante la utilización de circunstancias propias de cada caso concreto. En atención a su naturaleza, los factores de conexión son elementos o cuestiones de hecho respecto de los cuales se plantean situaciones de derecho.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios, o de Índole Similar, el factor de conexión permitiría determinar la competencia de un ente territorial municipal específico, para gravar las actividades económicas que se realicen en su jurisdicción. Muchas son las sentencias que han tocado el tema y que han ido definiendo dicho concepto; para su descripción nos apoyamos en la sistematización jurisprudencial que al respecto ha sido realizada por Garantón (1996, p. 236) y Romero-Muci (1999, p.146).

Para ello, es determinante la apreciación hecha por González (2000) para atenuar las discrepancias entre las distintas posiciones existentes respecto a la territorialidad, al señalar que:

El principio de territorialidad es un concepto que expresa la limitación de la validez de las leyes fiscales a los presupuestos de hecho realizados en el territorio de un país determinado. La importancia de este concepto, reflejo de la idea de soberanía, no necesita ser resaltada dentro del Derecho Tributario. Pero donde reside la razón de su primacía está también la causa de su imprecisión como principio de aplicación espacial distinto del principio de personalidad. Es claro, en este contexto, que tan válida es dentro del territorio nacional la ley fiscal que vincula un presupuesto de hecho a un sujeto activo determinado a través de la nacionalidad, el domicilio o la residencia (criterio de vinculación propios de los impuestos personales), con la que lo hace a través del lugar donde se encuentran las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto), o la que considera el lugar donde se realizan los actos jurídicos o consumen los bienes (criterios de vinculación propios de los impuestos indirectos).

Resalta el referido autor lo característico de las dos posiciones existentes, señalando que:

La diferencia entre uno y otro criterio no está, evidentemente, en el principio de territorialidad, que es base común de todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo del criterio de vinculación utilizado. Sirviéndose, como es obvio, el legislador de criterios de vinculación subjetivos en los impuestos personales (donde la figura del sujeto pasivo es relevante en la configuración del hecho imponible), y utilizando criterios de vinculación objetivos en los impuestos reales e indirectos (donde la figura del sujeto pasivo no suele ser relevante al momento de configurar el hecho imponible correspondiente). (p. 100-101).

Sin duda alguna estamos en presencia de una mutación del concepto de establecimiento permanente como factor de conexión para inclinarse, antes que

una presencia física en determinado territorio, hacia un nuevo concepto de nexo para una tributación cual es “una presencia significativa” a ser constatada con base a factores que evidencien una interacción determinada y sostenida (habitual) con su economía a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas.

Resulta oportuno destacar uno de los últimos criterios emitidos por la Sala Político-Administrativa a través de sentencia de fecha 25/01/2018 (reiterando criterios de fechas 29/06/2011 y 19/01/2011), donde señaló que LOPPM prevé la habitualidad y permanencia en el ejercicio de actividades lucrativas, a los fines de ser consideradas gravables, independientemente del Municipio donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente, sentencia trascendente para este estudio no solo por lo reciente, sino que permitirá adminicularla con otras posiciones que se citaran más adelante.

Esa visión tradicional de lo que debe considerarse como factor de conexión y establecimiento permanente despeja cualquier duda respecto del desafío tecnológico-jurídico que se le presenta al actual operador jurídico de la norma. Esto queda en evidencia según López, Mondón, y Oliver, (2017) quienes, al comentar el proyecto que propone medidas concretas contra la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de utilidades (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, B.E.P.S) elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), destacan:

... los principales retos que plantea la economía digital caen en tres categorías:

– Nexo: el hecho de que se requiera menos presencia física en las economías de mercado con las estructuras típicas de hoy (un efecto que se ha amplificado en ciertos tipos de negocios del sector de TIC) genera cuestionamientos acerca de si las reglas actuales son apropiadas para determinar el nexo con una jurisdicción a los efectos de su tributación.

– Datos: La creciente sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las compañías de economía digital reunir y utilizar información a través de las fronteras, lo que plantea problemas sobre cómo atribuir el valor creado a partir de la generación de datos a través de los productos y servicios digitales, y cómo caracterizar a efectos tributarios una persona o entidad proveedora de datos en una transacción.

– Caracterización: se refiere a la caracterización apropiada de los pagos realizados en el contexto de nuevos modelos de negocios. ...

Las opciones que se manejan para abordar estas cuestiones son las siguientes:

- 1) Modificaciones al estatus de EP, establecimiento permanente. Esto es abordado en la Acción 7, relativo a Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP, por lo que debe ser revisada para impedir abusos, con la modificación de las excepciones del estatus de EP.
- 2) Alternativas al límite existente de EP.
- 3) Imposición de una retención de impuestos a ciertos tipos de transacciones digitales.
- 4) Introducción de un impuesto sobre el uso del ancho de banda.

Las últimas tres opciones se solapan en una serie de aspectos, por lo cual se combinan elementos de las tres en un nuevo concepto de nexo para una tributación sobre base neta (“una presencia significativa”). Esta opción crearía una presencia imponible en un país cuando una empresa no residente tenga una presencia económica significativa en el mismo, con base en factores que evidencien una interacción determinada y sostenida con su economía a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas. Estos factores serían combinados con un factor basado en los ingresos derivados de las transacciones remotas hacia el país....

Otra de las opciones manejadas para la imposición a la renta, como herramienta para hacer cumplir la imposición en base al nuevo nexo, es una retención de impuestos sobre los pagos realizados por residentes (y EP locales) de un país, por mercaderías y servicios adquiridos online a proveedores no residentes. (p. 31). Añadido en corchetes mío.

Los cambios previstos en la Acción 7, tienden a garantizar que, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tengan como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que ha de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que la empresa extranjera tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país (EP), a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente, a nombre propio y siendo él quien resulte obligado. (p. 217)

Aquellos pasos dados por la OCDE fueron ampliados por otro órgano, por la Comisión Europea, en Bruselas el 21 de marzo de 2018, y recogidos por Sala (2018) quien señala:

Aunque quedan pendientes muchas cuestiones relevantes por establecer, como son los conceptos de residencia o establecimiento de los nuevos operadores económicos, la Comisión Europea continúa presentando propuestas para definir conceptos necesarios que se deben ir concretando en la nueva era digital. Uno de los más relevantes es la “presencia virtual significativa”, siendo necesaria a la hora de adaptar conceptos como es el caso de EP, establecimiento permanente al entorno digital. (P.37).

En este contexto y siguiendo una óptica americana, se dictó tres meses después, el 21 de junio de 2018, la referida sentencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América en el caso *South Dakota v. Wayfair Inc.*, la cual ha sido recibida y tratada por la doctrina jurídica patria y comparada; en este sentido Romá (2018) señaló que: “la Suprema Corte reconoce, por primera vez, que una presencia virtual amplia por parte de una empresa en un Estado de la Unión supone tener un nexo sustancial con ese territorio, a pesar de que no cuente con presencia física, y que, por lo tanto, se le puede exigir tributar en el mismo” (P.7).

Así pues, ese alto tribunal -*cuyas sentencias son igualmente fuente de Derecho*- al igual que lo señalado por los europeos, reconoció el catálogo determinado para ser contribuyente que una de sus entidades federales había establecido en su ley para entender que ese nexo sustancial existe en su territorio; esos ítems listados son: ventas en el territorio de la entidad superiores a 100.000 dólares y más de 200 transacciones realizadas en el estado. Para su dictamen, ese tribunal consideró la pérdida anual para los Estados de la Unión de entre 8.000 y 33.000 millones de dólares en impuestos sobre ventas debido a la exigencia de la vetusta regla de la presencia física como elemento territorial determinante para tributar; en consecuencia, señaló que si la ley estatal prevé que desde ese catálogo se considera que las empresas tienen una presencia virtual amplia, también tienen entonces un nexo sustancial con Dakota del Sur. Es entonces la presencia virtual amplia un factor determinante para la Corte para gravar la actividad de las empresas tecnológicas.

No cabe duda que la exigencia a los municipios de una presencia física a través de un establecimiento permanente “físico” para poder gravar sus ingresos brutos que obtengan las empresas, resulta inapropiada para ser aplicada a todas las negociaciones, sean estas *on-line* u *off-line*, o cuanto menos desfasada frente al modelo de negocios existentes en la era digital, conllevando inexorablemente a pérdidas cuantiosas y con ellos al deficitario cumplimiento de los cometidos estatales.

Por ello, el escenario complejo e incierto de los nuevos modelos de negocios requiere primeramente de una interpretación progresiva de la norma por parte de los operadores jurídicos de ella -*mientras el texto legal se reforma*- que conlleve al reconocimiento de nuevos vínculos que minimicen la evasión tributaria municipal.

III. Lo hermenéutico. La interpretación de la norma tributaria carente de regulación objetiva específica respecto al comercio electrónico

Es importante tener presente que cualquier acción interpretativa deberá respetar la seguridad jurídica que se entiende como un principio consustancial al Estado de Derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una

expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los Poderes Públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad.

Dentro de los criterios interpretativos de cualquier norma, relatan Peces-Barba, Fernández y de Asís (2000), citando a Savigny (1878), que surgen cuatro posiciones principales: a) gramatical, b) lógico, c) sistemático -*conformidad con la Constitución: criterio, guía y límite de cualquier interpretación de la norma; conservación de la norma, plenitud, de la no redundancia, del lugar material y la analogía, entre otros*- y, d) el histórico. A los anteriores criterios se le unen el intencional (teleológico) y sociológico (circunstancias sociales y económicas del momento) que suelen influir en la interpretación (p.234). Esto último, en cita realizada por Jiménez de Asúa (1964), no es otra cosa que adaptar “la ley a las necesidades y concepciones del presente”; por ello, el operador jurídico de la norma vive en la sociedad de una época y no puede permanecer ajeno a ella, por lo que al interpretar la ley debe transformársela a las condiciones sociales. (p.472).

El Derecho en general está en constante formación, está siempre inacabado, incompleto e imperfecto. En consecuencia, sus reglas son provisorias, las normas nunca pueden considerarse definitivas. Esto es rotundamente cierto cuando se conjuga el Derecho y la tecnología informática, de allí que deba tener una nota de transitoriedad, de plasticidad, por su fácil envejecimiento.

En términos de Hallivis (2008), “la interpretación es un medio (carácter instrumental), que precede (carácter previo), a la aplicación y que todos los textos normativos, para poder ser aplicados, requieren de ser interpretados (carácter necesario)” (p.78). El referido autor distingue tres corrientes conceptuales distintas, dependiendo de si consideran que interpretar es explicar, desentrañar o atribuir el sentido de una disposición o texto normativo.

La primera, suscrita por autores como Ennecerus, Frosini, Ferrer y Pallares, se inclina porque la interpretación consiste exclusivamente en explicar, comprender, exponer y/o aclarar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), el contenido normativo, que el texto contiene. ... La segunda, con exponentes como García Máynez, De Pina, García Belsunce, Villoro y García Trinidad, considera que el sentido de una disposición sea expresado por el legislador histórico o el racional, hay que averiguarlo o descubrirlo, lo cual implica que se encuentra en el texto. Es decir, no va a explicar lo que dijo el legislador o quien emitió el texto normativo, sino que va a descubrir lo que quiso decir. En otras palabras, va a sacar de las entrañas, a averiguar cuál es la regla de conducta (prohibición, orden o permiso), la prescripción normativa que el texto contiene. Por último, autores como Niklas Luhmann, Guastini, Zagrebelsky, Velluzzi y Larenz, en una corriente que constituye un tercer nivel de profundidad en la concepción de la labor interpretativa, consideran que lo que hace el intérprete es decidir o atribuir significado (contenido normativo) a una disposición. Es decir, no

va a explicar lo que dijo quien emitió el texto normativo, ni va a descubrir lo que quiso decir, sino que va a decidir, a determinar cuál es el contenido normativo del texto, es decir, va a señalar, va a asignar contenido normativo a un texto. En otras palabras, a fijar la regla de conducta o prescripción normativa que el texto contiene.

Será interpretación la labor ineludible, espontánea o deliberada, que realiza el intérprete para, según el método que suscriba y la técnica que utilice, explicar, descubrir, decidir o atribuir el sentido o directiva de los textos normativos y, en su caso, determinar sus posibles consecuencias jurídicas, para, posteriormente, y justificando el resultado o producto de su labor interpretativa, poderlo exponer, traducir, revelar y/o aplicar, en su caso.

Según relata González (1997), al Derecho se le puede interpretar de manera restrictiva y este modo de interpretación proviene de la Revolución Francesa, pues esta forma hermenéutica fue debatida durante la aprobación del Código de Napoleón, la cual postulaba fervientemente que las normas no se interpretan, sino que se tenían que aplicar literalmente, es decir, el juez se debía limitar a pronunciar las palabras de la ley. Esa posición tiene su origen en una respuesta a un sistema anterior donde prevalecían las interpretaciones absolutamente arbitrarias y desgajadas de la letra de la ley (p.222).

Sin embargo, aún bajo este punto de partida, se fueron abriendo algunas fisuras a la imposibilidad de interpretación. Algunas brechas vienen dadas por argumento en contrario por lo dispuesto en el propio Código Civil francés, a saber: en primer lugar, la regla que preveía que cuando los términos de la ley son claros, no será necesaria su interpretación; dejaba concluir *-por argumento en contrario-* que cuando los términos de la ley no fueran claros, su interpretación sería posible. En segundo lugar, la norma que establecía que el juez no puede dejar de fallar so pretexto de oscuridad de la ley, deja ver en sentido contrario que, al no ser clara la norma, y debiendo fallar obligadamente, tendría el juez que dejar paso al proceso interpretativo. Posteriormente, se expresó que el intérprete no puede alejarse de la letra de la ley so pretexto de respetar su espíritu, por lo que, si el intérprete no puede alejarse de la letra de la ley bajo el pretexto de amparar su espíritu, quiere decir que cabe la posibilidad que la letra y el espíritu no coincidan dando paso a interpretar. Lo anterior demuestra cómo pese a las restricciones expresadas en la Francia radical, siempre la doctrina jurídica se las arregla para encontrar un camino distinto al fijado por el legislador.

Por tanto, una de las herramientas utilizadas por los operadores jurídicos de la norma es la interpretación, la cual no es otra cosa sino averiguar el sentido de una declaración de voluntad del legislador contenida en la ley, para esclarecer un texto o palabras dudosas, oscuras o ambiguas. Ello resulta importante al momento de aplicar la norma para resolver un caso o problema jurídico. Esta aplicación (o subsunción a través de un silogismo denominado otrora como perfecto: premisa mayor representada por la norma; premisa menor representada por los hechos), no

resulta tan sencilla y a veces puede conllevar a la creación normativa a través de la sanción de una reforma de ley o a la promulgación de un nuevo texto legal. Esta última creación implica que el órgano legislativo aplique la Constitución y produzca una ley enmarcada en ella; lo propio podría decirse de un tribunal o un abogado, pero la producción normativa de estos últimos no podría ser imperativa por carecer de competencia regir conductas de manera obligante, salvo la competencia definidora y vinculante en algunas áreas que ostenta la Sala Constitucional venezolana conforme a los artículos 335 y 336 del texto constitucional.

Cada operador jurídico puede dar una interpretación distinta a la norma, la cual *-a su vez-* puede enfrentarse a la de otros, debiendo prevalecer la que cuente con apoyos racionales o aquella que decida quien tiene Poder para imponerla. En el marco del Derecho tributario, esto sucede con frecuencia dado que la Administración tributaria debe interpretar la ley para lograr la aplicación, percepción y fiscalización del tributo, y las leyes suelen darle esa atribución. En la interpretación y aplicación de la norma siempre surgen cuestiones disímiles en cuanto al contenido y alcance de la norma lo cual genera controversias, muchas de las cuales son dirimidas en sede administrativa o judicial. A nivel nacional, por ejemplo, el Decreto con rango valor y fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en su artículo 4 numeral 19 señala que le corresponde a esa instancia administrativa desconcentrada asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas y procedimientos relativos a las funciones aduaneras y tributarias. No cabe duda que esa facultad la tienen todas las Administraciones tributarias estatales y municipales, a la luz de lo previsto en los artículos 16 y 131 numeral 13 del DCCOT (2020), en concordancia con el tercer párrafo del artículo 1 de ese mismo cuerpo legal.

Por tanto, toda norma puede ser objeto de interpretación (amplia o restrictiva, siendo obligante esta última manera de interpretación para supuestos de beneficios fiscales) por así disponerlo expresamente el DCCOT (2020) en su artículo 5; además que constituye una forma que el legislador previó para actualizar la norma. Resulta procedente contrastar todo lo anterior con lo sostenido por Padrón (1976), quien señala que, por interpretación, debemos entender la explicación o declaración del sentido de una cosa y principalmente de una expresión, sea cual fuere su signo o manifestación sensible. Por ello, la interpretación de la ley sólo constituye uno de los múltiples aspectos de la problemática interpretativa en general. En efecto, cualquier expresión con significación *-con sentido-* puede y debe ser interpretada. Así, todo gesto, actitud, señal o escrito, puede ser examinado en orden a la determinación de la significación que encierra (p.17). Así, podemos adelantar una conclusión pues, al encontrarnos frente al hecho imponible del IAE y sus elementos principales *-como lo son la alícuota del tributo, la base de su cálculo y los sujetos pasivos del mismo-*, los que evidentemente no son un beneficio fiscal, cabe cualquier tipo de interpretación.

Toda norma jurídica siempre debe ser interpretada, toda vez que las disposiciones normativas son sancionadas para su cumplimiento o su aplicación, lo que siempre supondrá la adecuación de una norma general a un caso concreto, es decir, en una norma individualizada. La norma jurídica, según Kelsen (2009), no tiene un sólo sentido. Por el contrario, ella encierra diversas posibilidades interpretativas y cualquier interpretación escogida de acuerdo con la ley, será un acto válido. (p.131)

Por su parte, González (2000) se pregunta desde el punto de vista teórico si acaso las normas tributarias tienen un método especial de interpretación o se deben interpretar como se interpretan cualquiera de las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos, como las penales, civiles, mercantiles, entre otros; frente a lo que responde que las normas de derecho tributario no son normas que deben ser interpretadas de una u otra forma, sino de forma igual a como son interpretadas las demás normas del Derecho. En concordancia con los planteamientos del referido autor, las normas deben interpretarse de manera amplia o restringida, salvo –*como se indicó supra*– que se esté frente a beneficios fiscales los cuales siempre deberán ser interpretados de manera restringida por expreso mandato legislativo contenido en el DCCOT (2020).

Aun cuando existe parte de la doctrina jurídica comparada que desecha la existencia de métodos específicos para interpretar la norma tributaria, dentro de los cuales se encuentra González (2000), existe otra corriente de pensamiento que no coincide con ello e indica que sí existen métodos especiales interpretativos, los cuales son resumidas en siete por Hallivis (2010), a saber: el primer método, *in dubio contra fisco*: que orienta señalando que a la hora de cualquier duda se tiene que interpretar contra el fisco dado que eso propicia la Libertad. El segundo método interpretativo, *in dubio pro fisco*, es decir, que en caso de duda hay que favorecer al fisco porque se deben cubrir las necesidades diseñadas en la constitución y la ley a cargo del Estado, debiendo prevalecer el interés colectivo. Un tercer método de interpretación *stricto sensu* es el denominado método gramatical de la escuela de la exégesis, la cual propugna apearse definitivamente a lo que está previsto literalmente en la norma. Es importante denotar que la interpretación con el empleo exclusivo del elemento literal, limita la labor del intérprete, hoy por hoy, si bien se le emplea, toda interpretación debe partir del texto de la ley, persiguiendo su vinculación con otros elementos interpretativos.

Un cuarto razonamiento, es el criterio económico, de la realidad económica, que se aplica sobre todo cuando existe abuso de las formas conllevando el desconocimiento de las mismas por ser viles, irrisorias o desconocedoras de los derechos fiscales del Estado, tal y como sucede con algunas ventas que se ofrecen en las transacciones electrónicas en Venezuela.

Se le une un quinto método denominado histórico evolutivo, que busca analizar y ver el *telos* o fin de la norma, su *ratio* o razón, la voluntad del legislador, la *ocassio legis*, indagación de la *mens legis*; es decir, las circunstancias

en la cual fue dictada la norma. En definitiva, va a consistir en indagar el proceso evolutivo de la disposición objeto de la interpretación, esto es, la evolución de la misma hasta el momento de su aplicación, tomando en consideración las condiciones reinantes en ambos momentos. Esta última afirmación impulsa a considerar este método como uno estrechamente vinculado al elemento progresivo, el cual supone la consideración y examen de la evolución de la vida social, cultural, económica, política, etc., en orden a la determinación de la influencia de estas circunstancias sobre la norma objeto de la interpretación.

No menos importante en la interpretación de la realidad económica, resulta ser la utilización del elemento teleológico, a través del cual, el intérprete pretende determinar la finalidad perseguida por el legislador con la sanción de la norma. En efecto, el alcance de la norma puede precisarse con mayor eficacia buscando su elemento teleológico, es decir, la aplicación de las teorías sobre las causas finales a la labor hermenéutica.

Un sexto método es el de la realidad social sobre la cual debe afincarse toda interpretación; y, por último, un séptimo método denominado de la interpretación funcional toma en cuenta los ámbitos político, económico (alude a la connotación económica de los institutos tributarios), jurídico y técnico.

Estos tres últimos son muy interesantes y se deben tener presentes en este estudio al momento de cristalizar la aproximación teórica, por cuanto no es posible concebir que una norma jurídica exista y produzca sus efectos en forma aislada al ordenamiento jurídico representar una unidad. Por consiguiente, el elemento sistemático, es decir, el estudio de la disposición que se interprete en conexión con el estatuto legal al cual pertenezca y con el ordenamiento jurídico general, resulta indispensable en muchas ocasiones.

Planteado lo anterior, tanto desde una perspectiva interpretativa de la norma general y de los métodos propuestos para las reglas tributarias, debe tenerse presente que el Derecho se ejecuta en tres fases: primero, se formula a través del órgano legislativo competente, y luego se interpreta para posteriormente ejecutarlo o aplicarlo. Es evidente que no puede ejecutársele sin interpretarlo previamente.

La aplicación del Derecho refiere Hallivis (2008), es un proceso complejo que comprende diversas operaciones, que consisten en encontrar qué disposición legal se puede aplicar a un caso concreto; determinar si está vigente y si es aplicable desde el punto de vista material, territorial; interpretarla para encontrar su contenido normativo; y, por último, aplicarla concretamente y derivar las consecuencias jurídicas, en su caso. (p.82)

De allí que el intérprete debe optar con base en la razón y el método seleccionado y, con apoyo en la o las técnicas apropiadas, por una solución comprobada, respaldada, razonada, objetiva, jerarquizada, ponderada y valorada, y deberá justificarla esencialmente con el soporte de los argumentos adecuados; con lo cual, por un lado, está atribuyendo contenido normativo al texto y, por el otro, está legitimando su función y dándole credibilidad y fuerza a su decisión.

Por tanto, en relación a cómo debe interpretarse la regla jurídica, se deberá considerar que las normas legales en el momento de dictarse tienen la pretensión de prever todas las situaciones posibles, pero las concepciones son cambiantes más aún en el ámbito tecnológico, por lo que las normas jurídicas inidóneas con la necesidad requerida deben interpretarse en forma progresiva, adaptándolas al presente en el que se aplican. No debe olvidarse que el Derecho escrito se dicta para regular situaciones futuras, por lo que nada tiene de extraño que, en el transcurso del tiempo, el texto de la ley deba interpretarse en forma progresiva, para armonizarla con las situaciones cambiantes, sin que ello implique la creación de casos que el precepto no ha pretendido comprender.

Al hilo de lo anterior, la interpretación a realizar obligantemente deberá tomar en cuenta que los hechos imponderables están acaeciendo también dentro de nuevos modelos de negocios que implican más que una presencialidad física, una de un nuevo orden: la digital significativa o nexo sustancial virtual; deberá valorar la planta externa, – *o infraestructura física de acuerdo al gráfico arriba insertado* – y la relación jurídica existente entre los dueños de aquellas y los usuarios de las mismas, todo lo cual permite el funcionamiento de la Internet. Para ello es mandatorio realizar una hermenéutica jurídica progresiva, como paso previo a la sanción y promulgación de nuevas normas jurídicas que regulen equilibradamente las ventas *on-line* respecto de las que se celebran *off-line*, previendo la designación de nuevos criterios de vinculación.

Resulta oportuno recordar que mediante las operaciones *off-line* o comercio electrónico indirecto, se adquieren bienes tangibles que requieren ser enviados físicamente de un país a otro – *o de un municipio a otro en el caso que se estudia* –, a través de los canales convencionales de distribución; ello no genera mayor dificultad en el control y fiscalización. Esta experiencia en las operaciones *off-line*, habría que adaptarla a las jurisdicciones municipales dentro de Venezuela, en donde por mandato constitucional (artículo 183) se debe respetar el libre tránsito de mercancías dentro del país dado que no hay aduanas internas.

Por otra parte, las operaciones *on-line* o comercio electrónico directo, en donde los pedidos, los pagos y el envío de los bienes intangibles e inclusive servicios, se realizan mediante la red, son las que generan mayor dificultad de control y fiscalización por la forma como éstas operan. Es bien sabido, que las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado, en contraste con las del comercio electrónico donde no es imprescindible la existencia de un lugar fijo.

No cabe duda entonces que, al momento de aplicar la ley, se realizan varias acciones: es interpretada antes de su aplicación, y esta interpretación puede conllevar a que se amplíe, se reduzca o se transforme el sentido de la ley, rectificándola y adaptándola para lograr el fin de la norma. Esas actividades son llevadas a cabo por el Alcalde, el Director de Hacienda, o el jefe o gerente de

algún órgano desconcentrado de recaudación municipal, el contribuyente o sus asesores, quienes deben procurar el cumplimiento de la Ley, y con ello, que todos los ciudadanos contribuyan con las cargas públicas, entendiendo a la tecnología, la informática y las nuevas formas de negociación, como elementos que deben tenerse en cuenta para lograr el mandato constitucional y axiológico de tributar y materializar así el desiderátum constitucional dado que el artículo 316 de la Constitución ordena que el sistema tributario buscará “la elevación del nivel de vida de la población sustentándose para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”. Es precisamente la búsqueda de nuevas oportunidades de obtención de ingresos y el logro de los objetivos y cometidos estatales de lo que trata este aporte.

IV. Presupuestos para una visión alternativa

Visto todo lo anterior (la necesidad de realizar una interpretación de lo que debe entenderse como factor de conexión frente al fenómeno del comercio electrónico), se propone una visión alternativa respecto del establecimiento de otros criterios de vinculación territorial producto de la hermenéusis, representado por la antes referida infraestructura física que permite la existencia de la internet, las Vías Generales de Telecomunicación (en adelante, VGT), que integran los elementos de transporte de los datos, la existencia de servicios prestados - inclusive a través de Software- ubicados en servidores en distintos lugares; en definitiva la prestación de servicios a través de la planta física o infraestructura para telecomunicaciones y su correspondiente pago tarifario que realizan todos los usuarios (compradores y vendedores) de la red que incluye el uso global o mundial de la misma.

De esto último se puede evidenciar, por ejemplo, que las empresas que promocionan y publicitan un producto o servicio, al alojar sus páginas web en algún servidor y acceder a la Internet a través de un proveedor de internet (ISP), sí utilizan aparatos (cables, ruteadores y computadoras) que se encuentran esparcidos en todos los municipios del país. En nuestra propuesta pensamos que serán estas las instalaciones, bienes inmuebles (por destinación) ubicados en la jurisdicción o el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio a los que se refiere al artículo 218 de la LOPPM. Se insiste, éste derecho de uso es pagado cuando se contrata con el proveedor de Internet o cuando aloja la página en un lugar (por ejemplo al revisar los contratos suscritos con CANTV, se prevé en la cláusula segunda referida a la parte general, así como al objeto de estos términos y condiciones generales, que: “1.1 El Servicio “ABA Internet Sobre Banda Ancha”,... (en lo sucesivo, el “Servicio ABA”) que sea seleccionada por un cliente, ... será prestado por CANTV (en asociación con CANTV.NET) a EL CLIENTE, ... 2.1 CANTV se compromete con EL CLIENTE a suministrarle el Servicio ABA, según se dispone en los Términos y Condiciones Generales, ...”; por lo que está allí un factor de conexión que se desprende de la interpretación de cómo funcionan las negociaciones electrónicas,

lo que permitiría comenzar a encontrar sujetos pasivos del tributo, al entender que quienes realizan comercio electrónico en Venezuela tienen su establecimiento permanente en los 335 municipios que integran el país, por el simple uso de la red nacional de datos.

Posición en contra de la presencia en todos los municipios donde se use la red nacional de datos, sostiene Abache (2018) que: (i) si se está presente en todos los municipios, no se está presente en alguno en específico, “en y desde” el cual se pueda entender que una empresa realiza su actividad económica, por la cual califique como contribuyente en esa jurisdicción territorial al verificarse el aspecto espacial del hecho imponible, o lo que es lo mismo, no habría forma de imputar a algún establecimiento permanente *–ni a algún territorio, por vía de consecuencia–* los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente; y (ii) si acaso se pretendiese entender que, entonces, el contribuyente realiza sus actividades “en y desde” todos los municipios por razón de su “presencia virtual significativa” o “conexiones sustanciales virtuales” *–que generarían en la semántica de Wayfair, un nexo sustancial–*, entonces no se podría reconducir a ninguno de ellos en particular (y, por ello, no sería más que un pseudo-centro de imputación) los ingresos efectivamente percibidos. (p.293).

No se toma en esta posición que la LOPPM permite tributar en proporción a las ventas o servicios prestados en distintos municipios como se verá *infra*.

Similar posición, encontrada con la que se propone, asume Iturbe (2016), quien se afina en la visión tradicional de la presencialidad física, señalando que el tributo municipal se causará en el lugar “en o desde” donde se generen o realicen las ventas y no resultará determinante, por ejemplo, la ubicación del comprador o de las mercancías vendidas o donde sea emitida la factura o se reciba el pago, pues, lo importante es la ubicación del establecimiento comercial o “permanente” donde es tomada la decisión de venta, o en todo caso, aprobada o perfeccionada ésta. Este establecimiento permanente, insiste el referido autor, nunca podrá estar representado por un “servidor” dado que no existe regulación sobre la posibilidad de que éste pueda constituir un establecimiento permanente en materia de venta de bienes *–y más adelante también niega la posibilidad que pueda prestarse servicios desde él, pues no habría una prestación en forma física, material, ni personal, esta gravabilidad solo se daría si esa presencialidad física existiera–* ni concebirlo tan siquiera como factor de conexión (p.155), ni tampoco que desde él puedan generarse las ventas capaces de causar el tributo. Sostener esto *–señala–* sería violatorio del principio de legalidad tributaria (p.162). Para este autor, si el vendedor se encuentra ubicado en la jurisdicción de algún municipio y vende sus productos a través de un web site, el impuesto se causará “desde” donde ese vendedor realice la venta de sus productos aun cuando sus operaciones se hagan de forma virtual. Además, tal actividad se realizará desde un lugar o sede física que deberá constituir un establecimiento permanente, apunta.

Ese planteamiento no considera el pronunciamiento jurisprudencial referido anteriormente de fecha 25/01/2018, donde la Sala Político-Administrativa señaló que la habitualidad y permanencia en el ejercicio de actividades lucrativas es lo determinante a los fines de ser considerados gravables determinados ingresos, independientemente del Municipio donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente.

Para algunos autores, el principio de la legalidad en materia tributaria supone una interpretación literal del texto legal o, por lo menos, una estricta interpretación literal de las normas sustantivas fiscales, entendiendo por tales aquellas que establecen los objetos impositivos con todas sus particularidades. No obstante estas posiciones en contra, se sostiene que la utilización exclusiva del elemento literal o gramatical en la interpretación de las leyes, incluyendo las tributarias, puede traer como consecuencia un producto hermenéutico injusto, arbitrario o desfasado del tiempo en que se vive.

Por otra parte, la sujeción del intérprete al método o elemento literal puede impedir la labor interpretativa, en el sentido que la imprecisión o ambigüedad de los términos del legislador, o la indebida utilización de una palabra, puede enervar la interpretación del texto legal. Por ello, se mantiene que el principio de la legalidad influye en la problemática interpretativa de las leyes tributarias y asumirlo al extremo puede impedir que el intérprete, no solo se ajuste a una exclusiva interpretación literal sino también a una interpretación restrictiva que impida valerse de otros métodos o elementos interpretativos válidos de conformidad con la ley; tampoco se propone que se pueda extender el dispositivo legal hasta el punto de poner en peligro el principio de la legalidad, pero mucho menos dicho principio puede impedir que el Derecho evolucione.

La posición en contra de la propuesta que este trabajo recoge, se enfoca en desechar la figura del servidor como factor de conexión sin prestar atención a que existen otros elementos que, según la regulación tradicional actual, podrían servir de anclaje territorial, y que permitirían establecer un nuevo rumbo en la regulación impositiva del comercio electrónico, como son los demás aparatos e instalaciones.

Señalar que lo previsto en el artículo 218 de la LOPPM, al referirse al “suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio”, cuyo supuesto incluiría cualquier equipo informático, implicaría una fácil manipulación a la causación del impuesto municipal, es cuanto menos una forma muy sencilla de escurrir el problema.

Cabe acá otra precisión y es la referente a la posibilidad que la prestación del servicio se realice de manera intangible, lo cual ha sido calificado a los efectos de su gravamen del impuesto sobre actividades económicas, como un servicio. Se sostiene que la propuesta que se efectúa en este ensayo también resulta aplicable para los casos de prestación de servicios, esto es, la sola utilización de la red de datos nacional, la cual supone que el licenciante o persona que permite el uso de su bien intangible no solo tenga un establecimiento permanente en cada municipio

del país donde esta red exista, sino que la duración a la que se refiere el artículo 217 de la LOPPM (de 3 meses continuos o discontinuos) debe contarse desde que comienza el uso de la referida red. Esto está en sintonía con lo previsto en los artículos 219 y 222 de la LOPPM.

Visto de este modo, el establecimiento de una norma actualizada que regule la actividad a ser desplegada por la Administración tributaria precisará cuál debe ser el criterio de vinculación para determinar qué debe ser tributado y en cuál municipio; esto sería lo ideal para no solo garantizar una recaudación acorde con el comercio electrónico venezolano sino tan necesario para la definición de las potestades tributarias y para la auto subsistencia económica de los municipios en el país. Pero ¿qué hacer frente a la obsolescencia normativa en relación a la tributación dentro del comercio electrónico, así como ante la inexistencia de esa norma actualizada?

Cabe evidentemente la posibilidad de interpretar el dispositivo legal a través de la hermenéutica jurídica, considerando los límites que trae para la interpretación el DCCOT (2020), la LOPPM y los métodos que se puedan aplicar para lograr actualizar la norma. De manera concomitante a la aplicación hermenéutica, puede irse gestando una reforma legal, que actualice al momento de su promulgación las reglas que regulen la vertiente tributaria del fenómeno de la negociación del comercio electrónico venezolano, la cual seguramente no solo no será aprobada en poco tiempo, sino que además exigirá el mismo día de su vigencia comenzar el ciclo de la aplicación de la hermeneusis jurídica y su posterior actualización formal para mantener ese ciclo perfectivo de la norma hasta el infinito.

Esa interpretación debe enfrentar la posibilidad de cambios en los criterios tradicionales de vinculación (residencia y fuente), debiendo prever la posibilidad de incluir otros vínculos o nexos, e incluso la combinación de varios. Ello conlleva varias connotaciones de orden técnico legal, una de ellas es el territorio sobre el cual se ejerce la potestad tributaria. En efecto, el aspecto espacial del tributo indica el preciso lugar donde el hecho imponible se considera causado y en el cual se generan las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del aspecto material del hecho imponible establecido en la ley, en donde el principal *–pero no el único–* es el pago del tributo al acreedor *-sujeto activo-*, por haberse ejecutado en el ámbito espacial donde se ejerce el Poder Político y, por tanto, las potestades tributarias.

El legislador, dotado de Poder tributario, suele definir algunos criterios de naturaleza política, social o económica, mediante lo que considera justificado y legítimo el nacimiento de una relación jurídica-tributaria entre él y un sujeto pasivo. Eso se denomina factor de conexión y puede ser escogido por quien detenta el Poder tributario a su libre consideración, sin más limitaciones que las que le impongan las leyes que limiten su actuación, basado todo ello en su poder de imperio.

Esto es de importancia capital dado que a través del establecimiento de un nuevo criterio de vinculación (que es otra forma como se le suele denominar a ese factor) o de la mezcla de varios, se podría delimitar el ámbito de imposición del ente que detenta el Poder tributario sobre las negociaciones que suceden en la economía digital y muy específicamente en el comercio electrónico venezolano, lo cual impactaría también la base imponible generada por los sujetos pasivos, la cual será gravada por aquél.

Resulta pertinente contrastar lo anterior con lo que expresa Montealegre (2017), quien refiriéndose a la economía digital y a todo lo que lo rodea, señala que “esta tecnología desvanece de forma absoluta el factor de conexión con un determinado territorio, haciéndose imposible la atribución de rentas a un determinado territorio, puesto que la tecnología se conjuga con la participación de distintos servidores ubicados en distintas jurisdicciones”. (p.84)

Esta realidad contrasta también con el criterio tradicional que nos trae Korody (2018), al señalar:

Desde el punto de vista objetivo, el criterio de vinculación por excelencia es la fuente o causa del enriquecimiento. En general, la gran mayoría de los Estados consideran la fuente del enriquecimiento o renta como el criterio de vinculación básico. Según el criterio de la fuente, si un enriquecimiento proviene de una fuente o causa ubicada en el territorio de un Estado, dicho Estado debe gravar dicha renta. La justificación del criterio de la fuente es que el Estado que ejerce la soberanía sobre el territorio donde se causó el enriquecimiento también tiene el poder tributario sobre la renta producida en el contexto socio-económico de dicho territorio... Ahora bien, desde el punto de vista subjetivo, los criterios de vinculación generalmente aceptados son: (i) la residencia del contribuyente, (ii) en el caso de algunos Estados, la nacionalidad del contribuyente, y (iii) la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de la fuente del Estado por parte de un contribuyente no residente. (p.219).

Señala este mismo autor que “Respecto a la práctica de evitar la presencia fiscalmente imponible, quizás es una de las más interesantes porque en ella se plantea precisamente una de las características que poseen los negocios digitales en un mundo globalizado, nos referimos a la omnipresencia que otorga el internet y las aplicaciones para teléfonos inteligentes.” (p.221)

Lo anterior ha llevado a que Unión Europea (2018) presentara el 31 de marzo de 2018, una propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una “**presencia digital significativa**”, que se determinaría, bien sea a través de los ingresos que pueda obtener el sujeto pasivo del tributo desde un territorio *-estimados en 7.000.000 de euros-*, prestación de servicios digitales a más de 100.000 usuarios o celebración de 3.000 contratos de servicios digitales en un año. Este ejemplo, como se reseñó, fue seguido posteriormente en fecha 21-06-2018 por los Estados Unidos de Norteamérica,

cuando cambió lo que había sido su tradicional forma de ver la conexión de un contribuyente con uno de los Estado de la unión, y estableció la “presencia virtual significativa” o “conexiones sustanciales virtuales” como nuevo criterio de vinculación (caso *South Dakota vs. Wayfair, Inc. et.al.*).

Lo anterior demuestra que existe la necesidad de establecer (positiva o hermenéuticamente) nuevos factores de conexión o criterios de vinculación para gravar correctamente el IAE.

En definitiva, los operadores jurídicos de la norma deben estar a la altura del reto que tienen al frente, de lo que representa la era digital y cómo ésta incide en la recaudación, interpretando correctamente la norma existente mientras se acerca a la nueva regulación de una realidad distinta a la que se pensó cuando se aprobó la norma; cuestionando el concepto tradicional de establecimiento permanente, adecuándolo a la economía digital, y abriendo la mente no solo a la inclusión de supuestos que constituyan un factor de conexión con base en una presencia digital significativa o nexo sustancial virtual con determinado territorio municipal - *garantizando que se tributa dónde el valor se genera, que en el caso de las empresas digitales suele vincularse directamente al lugar donde están el conjunto de usuarios o consumidores-*, sino también limitando las exclusiones del concepto de establecimiento permanente.

La tecnología aplicada a la economía digital ha modificado de forma voraz y agresiva la manera de hacer negocios, que cada vez se hacen con mayor facilidad y a mayor escala, pudiendo llegar a consumidores y lugares a los que hubiese sido imposible llegar en el pasado.

Esta realidad debería favorecer el control sobre grandes y complejas operaciones con gran valor económico de sumo interés fiscal, *-y sobre todo para los municipios que dependen en más del 85% de su financiamiento de los ingresos fiscales que pueda arrojarle el impuesto municipal sobre actividades económicas-* no obstante eso, lamentablemente esa economía digital está sirviendo de herramienta determinante para erosionar la base imponible de ese impuesto, cual es los ingresos brutos de las personas que habitualmente se dedican a cualquier actividad lucrativa, en este caso a través del comercio electrónico.

V. La propuesta respecto a dónde tributar

Se debe partir por reconocer la insuficiencia normativa y su obsolescencia, la cual debe ser superada poniéndola al día informalmente a través de la hermenéusis jurídica y formalmente, sancionando y promulgando normas modernas que regulen de forma idónea los nuevos modelos de negocios, que acaben con el desequilibrio que existe entre las ventas y servicios *off-on line* y establezca la “presencia digital significativa” en un municipio, como elemento determinante para tributar, entendiendo que las redes informáticas como servicio, ofrecen en la recaudación potencialidades y debilidades, debiéndose crear por tanto, nuevos

critérios de vinculación proyectados desde el discernimiento de lo que significa la planta externa *-integrada por las VGT y los medios que utilizan los transportadores de datos-*.

Los municipios deben adaptarse a las dinámicas de los requerimientos jurídicos, económicos, tecnológicos y sociales del siglo XXI, para atender las exigencias que se realizan en un Estado prestacional con grandes cargas de tareas asignadas a las entidades locales desde la Constitución y las leyes.

Dentro de la visión hermenéutica alternativa se debe tomar en consideración:

a) **El derecho formal**, y para ello se debe realizar una correcta interpretación normativa que amplíe el espectro aplicativo antes de que surja una ley idónea que regule las transacciones electrónicas *-o para que sirva de guía para el legislador en la sanción de ésta-*; dentro del derecho objetivo se encuentran los siguientes cuerpos normativos:

a.1) La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en lo referente a:

a.1.1) El mandato de que todas las personas deben contribuir a las cargas públicas (artículos 133 y 316 constitucionales), disposición angular de la tributación venezolana, que debe ser considerada cada vez que surja cualquier duda en el transitar impositivo que se propone;

a.1.2) La exigencia de implantar un sistema de recaudación eficiente (artículo 316 constitucional), sendero por el cual debe recorrer cualquier gerencia tributaria municipal;

a.1.3) La posibilidad (según lo previsto en los artículos 164 numeral 2 y 169 constitucionales) que tienen las entidades federales (estados de la *sui generis* federación venezolana) a través de sus Consejos Legislativos, de organizar a los municipios que los integran, dentro de la cual cabría la posibilidad de fijar para un estado determinado, una alícuota única a ser cobrada por las entidades locales para gravar los ingresos brutos que se obtengan por las transacciones electrónicas.

a.1.4) La obligación de estados y municipios de respetar la cláusula comercial prevista en los numerales 2 y 3 del artículo 183 constitucional, según la cual estas personas político-territoriales no podrán gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio o prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él; prohibición que es respetada en la propuesta al entender *-como se analiza infra-* que desde el momento en que se usa la red de datos nacional, ya existe circulación de ofertas que al ser aceptadas se materializa la adquisición contractual, permitiéndose el flujo de bienes o servicios físicos. Igual ocurriría con los bienes y servicios intangibles.

a.2) Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario (2020) en lo referente a:

a.2.1) Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos (municipales), como fuente de Derecho tributario, previa opinión favorable de la Administración tributaria respectiva y aprobación del Concejo Municipal pertinente según lo dispone el artículo 2 numeral 4.

a.2.2) Los términos y límites (anterior artículo 5), respecto a los cuales se puede y debe interpretar la norma tributaria *-de manera restrictiva o amplia-*, encontrándose en esta última modalidad la interpretación progresiva. Dentro de esto resalta igualmente que la presente propuesta no trata de beneficios fiscales, en consecuencia, la obligatoriedad de interpretar restrictivamente la norma no la afecta.

a.2.3) La atribución que tiene la Administración tributaria para interpretar la norma por órgano de la más alta autoridad jerárquica de la Administración que se trate *-esto es, la gerencia tributaria municipal a la que hemos hecho referencia en este estudio, según lo dispuesto en los artículos 16 y 131 numeral 13 de ese Código-*, dictando instrucciones de carácter general a sus subalternos, para guiar la aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria.

a.3) El Código Civil, el cual permite en su artículo 4 que la interpretación que se haga de la norma pueda partir de una apreciación literal, habilitándose inclusive a descubrir la intención del legislador, permitiendo incluso hasta el uso de los institutos auxiliares para interpretar la ley como lo es la analogía, si fuere necesario.

a.4) La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) que regula de manera especial:

a.4.1) El convenio de estabilidad tributaria en el artículo 165, que permite al municipio contratar, con los contribuyentes o categoría de contribuyentes y con la finalidad de asegurar la continuidad en el régimen relativo a sus tributos, lo concerniente a: alícuotas, criterios para distribuir base imponible cuando sean varias las jurisdicciones en las cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único u otros elementos determinativos del tributo, para lo que se requerirá la previa autorización del Concejo Municipal respectivo, previéndose una duración convencional de cuatro años como plazo máximo, renovable por una sola vez hasta por el mismo lapso y prohibiéndose su celebración o prórroga en el último año de la gestión municipal.

a.4.2) La descripción en el artículo 205 del hecho imponible para el impuesto sobre actividades económicas.

a.4.3) La interesante posibilidad según el artículo 208, de que el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas acaezca con independencia a que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas; artículo que permite reflexionar no solo respecto a la inaplicabilidad municipal

para determinados casos de lo dispuesto en el artículo 11 del DCCOT (2020) - *respecto a los límites territoriales del tributo*- sino a la posibilidad que el hecho imponible podría suceder en el en el espacio aéreo o ultraterrestre administrado por la República Bolivariana de Venezuela –*otra entidad territorial distinta al municipio*-, que incluye el espectro electromagnético y radioeléctrico según los artículos 12 y 156 numeral 28 constitucional y 4 de la Ley de Telecomunicaciones.

a.4.4) Lo que debe entenderse cómo base imponible del impuesto sobre actividades económicas, esto es, los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esa ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos, según los artículos 165, 214 numeral 7 y 220 *ejusdem*.

a.4.5) El establecimiento, mientras se mantenga en vigencia de la Ley Orgánica de Precios Justos -y, *para el caso en que el Ejecutivo Nacional decida fijar el margen de utilidad a los servicios o productos ex artículo 32*- de la alícuota impositiva aplicable para las transacciones electrónicas de manera general a todos los municipios del país; ésta podría ser fijada en la Ley de Presupuesto Anual, a proposición del Ejecutivo Nacional, todo esto según lo dispuesto en el artículo 212 de la LOPPM. Lo anterior abriría la posibilidad de estandarización de la alícuota para las negociaciones electrónicas en los 335 municipios del país antes que realizarla por entidades federales. Ésta también podría ser establecida en una futura reforma de ley de armonización tributaria según lo prevé el artículo 156 numeral 13 constitucional. Esta pareciera ser la salida más acorde con la necesidad actual, dejando de lado parcelamientos de alícuotas estatales dando la entrada para una armonización en este sector económico.

a.4.6) Sometimiento, según lo dispuesto en el artículo 217 de la LOPPM, a una jurisdicción impositiva determinada **en caso de prestación de servicios** (diferente a la venta de bienes) si la permanencia es superior a tres meses - *supuesto éste que aún bajo los criterios tradicionales de tributación del comercio off-line, son de difícil determinación, pero que en todo caso debería contarse desde el momento en que el comerciante oferta sus servicios directamente desde el uso la red nacional de datos o, desde que se contrate con el promotor o publicista para promocionar productos a través de internet*-, y para los supuestos de difícil determinación, el acreedor tributario que gravará los ingresos al municipio sería aquel donde esté el establecimiento permanente tradicionalmente concebido del prestador de servicios.

Según Valery (2006), el legislador decidió que en la prestación de servicios, el factor de conexión no se considerara inicialmente por el establecimiento permanente, sino que lo fuera el lugar y la permanencia del prestador del servicio, y sólo en caso de no superarse ese tiempo, o que se tratase de servicios cuya ejecución hace muy difícil o imposible determinación, volvería a regir entonces

el principio del establecimiento permanente; es decir, que el servicio caso de imposibilidad de determinación se entendería prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente tradicionalmente concebido. (p.85).

a.4.7) Según lo dispone el artículo 216 de la LOPPM, el establecimiento permanente es entendido tradicionalmente como primer criterio de vinculación, concepto que está llamado a ser interpretado progresivamente junto al artículo 218 *ejusdem*, destacándose en esta última disposición las siguientes palabras: “instalación” para el caso de comercialización y “máquinas y otros elementos instalados en el municipio” para el caso de prestación de servicios, las cuales se subsumirían en lo que se denomina “planta externa”, “VGT”, “medio de transporte de datos” y el uso que de ellos se realiza con el pago que tanto el vendedor como el prestador de servicios de promoción o publicidad, realizan por su uso a cambio del pago de una tarifa, convirtiéndolos en consecuencia como poseedores (y no propietarios) de establecimientos permanentes en todos los municipios del país donde existan tendido telefónico o de cable para transmisión de televisión por suscripción o antenas y demás elementos que permitan la transmisión de datos. Un ejemplo de ello es la televisión satelital, cuyo prestador tributa en los municipios donde tiene receptores de señal de suscriptores registrados en un municipio determinado (artículo 223 numeral 5 de la LOPPM) dado que la huella satelital abarca o sombrea todo el país y más allá.

a.4.8) La posibilidad legal prevista en el artículo 219 de la LOPPM, de que se tengan varios establecimientos permanentes y se pague en cada municipio donde se obtenga ingresos brutos, para lo cual según lo manda el artículo 222 *ejusdem*, se deberán llevar contabilidades individualizadas por cada municipio.

a.4.9) La facultad que tienen las Administraciones tributarias para desconocer las formas y la posible manipulación de la contabilidad, según lo previsto en el artículo 224 de la LOPPM.

b) La necesidad de recaudar lo que pauta el hecho imponible en materia del impuesto a las actividades económicas:

b.1) El actual modelo de negocios que sucede en el comercio electrónico debe ser gravado a través de una interpretación extensiva mientras se produce una ley formal. Este método interpretativo se debería aplicar en cada uno de los supuestos descritos en el literal “a)” anterior y todos sus sub-literales.

b.2) Existe dificultad –*que no imposibilidad*- tecnológica de perseguir las transacciones que se suceden en el comercio electrónico, pero por su alto volumen resulta sumamente engorroso y prácticamente es reservado para casos de forensia judicial o informática, (*entendida como la aplicación de técnicas científicas y analíticas especializadas a infraestructura tecnológica que permiten identificar, preservar, analizar y presentar datos que sean válidos dentro de un proceso legal. Este conocimiento informático forense abarca el conocimiento no solamente del software sino también de hardware, redes, seguridad, hacking, cracking y*

recuperación de información) lo que habilitaría la suscripción de convenios de estabilidad tributaria en concordancia con el establecimiento de una sola alícuota estatal o nacional, según sea la fuente de armonización tributaria, que grave los ingresos brutos provenientes del comercio electrónico como proceso económico; posición en contra expone Siblesz (2017), al sostener que los elementos que definen el gravamen de un determinado ingreso bruto no pueden ser determinados por contratos de estabilidad tributaria o por interpretación de los tribunales judiciales con competencia en materia tributaria. Dicha autora insiste en que los elementos definatorios del gravamen deben establecerse en la Ordenanza Municipal, en concordancia con la LOPPM. En relación a esta posición señalaremos nuestro punto de vista en las aproximaciones conclusivas.

b.3) El simple uso de las instalaciones *-planta externa, VGT, medio de transporte de datos-* debe configurar, y esa es la propuesta medular, un nuevo criterio de vinculación que convierte a sus usuarios en contribuyentes, si realizan actividad comercial gravable *-a la luz de lo dispuesto en los artículos 209 y 216 de la LOPPM-* a través de ellos. Ese uso podría combinarse con elementos de recurrencia como el número de ventas o ingresos brutos obtenidos para lograr la connotación de habitual, requerido en el impuesto municipal sobre actividades económicas.

Esto estaría en concordancia con el criterio de sujeción que comienza a valorar la presencia “virtual”, es decir, la empresa se ubica virtualmente donde tenga presencia económica importante y permanente en el territorio por medio del uso de nuevas tecnologías. También parecería ser esta la intención del legislador al prever en el artículo 224 numerales 4 y 5 de la LOPPM, al señalar como lugar donde deba tributarse en caso de telefonía móvil y los servicios de televisión por cable, internet y otros similares, la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario *-comprador-* esté residenciado de ser persona natural o, esté domiciliado en caso de ser persona jurídica.

Aproximación conclusiva

Lo expuesto representa los aspectos importantes para una hermenéusis alternativa. Cualquier interpretación que de la norma vigente se haga, para asegurar el pago del tributo en las negociaciones electrónicas, debe respetar esos valores superiores del Derecho *-ello implica que los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado-* para con ello garantizar el “desarrollo social”, esto es, el mejoramiento en las condiciones de vida de los individuos de una sociedad y en las relaciones que estos individuos mantienen entre sí, y con otros grupos e instituciones que conforman el tejido social de una nación.

El modelo de negocios que representan las transacciones electrónicas en Venezuela debe ser visionado partiendo de una nueva hermenéusis de las normas tributarias antes que se produzca una reforma legal, la cual constituirá una

plataforma de antecedentes válidos para que el legislador formal los valore al momento de sancionar un nuevo Derecho formal. Esta urgida interpretación legal en la que no predomine la presencialidad física, debe controlar el comercio electrónico impositivamente eludiendo los inconvenientes que hoy existen para determinar el hecho imponible, resguardar la seguridad jurídica y considerar contribuyente a aquel que use la red de datos nacional, lo que hará que surjan nuevos contribuyentes que, hasta ahora, por ser vistos a través de una forma tradicional, eran invisibles o anónimos para los municipios por su deslocalización.

Al no haber duda que el hecho imponible previsto en el IAE acaece en el comercio electrónico, éste debería ser exigible. De aceptarse la propuesta referente a que los vendedores *on-line* dentro de Venezuela tienen establecimiento permanente en todos los municipios por hacer uso de la red de datos nacional - *directamente a través del publicista o promotor*-, las disposiciones legales relativas a la oferta y su aceptación no vendrían alteradas por cuanto, según el artículo 1.137 del Código Civil, el contrato se forma tan pronto el autor de la oferta tiene conocimiento de la aceptación de la otra parte. Es decir, cuando un vendedor *on-line* ofrece un producto y este es aceptado por el comprador dando “click en comprar” desde su computador, teléfono o tablet, ya hay contrato, y conforme al mismo artículo se presumen conocidas desde el instante en que la oferta llega a la dirección del destinatario, lo cual en internet suele ser instantáneo. Por otra parte, en materia mercantil, el artículo 115 del Código de Comercio señala que se entenderá celebrado el contrato entre ambas partes que residan en distintas plazas, en la plaza de la residencia del que hubiere realizado la oferta y en el momento en que la aceptación hubiere llegado al conocimiento del mismo; aunque, en el entendido que el vendedor tiene establecimiento permanente en los municipios donde exista red de datos nacional, esta disposición no resultaría aplicable dado que vendedor y comprador estarían ubicados dentro de la misma plaza.

Luce claro que una nueva normativa en materia de tributación sobre comercio electrónico debería puntualizar de manera objetiva lo que aquí se plantea, partiendo de la autonomía que el Derecho Tributario tiene respecto a las demás áreas del Derecho, especialmente a la civil y mercantil.

Entonces, para el caso de ventas o servicios *on-line* en Venezuela, el vendedor pagaría el impuesto sobre actividades económicas donde tiene su establecimiento permanente; en el caso de las negociaciones electrónicas venezolanas, éste lo tiene potencialmente en todos los municipios porque tiene una presencia digital en ellos, dado que al promocionar y vender sus productos y servicios da uso a toda la red por la que ha pagado una tarifa. Esto se puede demostrar a través del uso de un comando de MS DOS (siglas que en inglés indican MicroSoft Disk Operating System, Sistema operativo de disco de Microsoft); en efecto, accediendo al sistema operativo de disco en cualquier computadora cuya plataforma sea Windows e insertando el comando “*tracert*” junto al URL que se quiere investigar, se expondrá toda la red usada para llegar hasta el lugar en el ciberespacio donde está alojada la página que vende u ofrece servicios; y para averiguar a quien

corresponde cada sección de la red administrada por el proveedor de internet (ISP), bastará con usar el comando “*whois*” para obtener la respuesta. Es importante destacar que ese trazo o ruta no siempre será igual por cuanto serán los ruteadores con su inteligencia artificial, quienes guiarán la manera de llegar al destino y transportar así los paquetes de datos. Queda evidenciado pues, como es usado por el vendedor y comprador cada tramo de la red. Similares comandos existen en los demás sistemas operativos.

Al hacer esto, los vendedores utilizan elementos de transporte de datos, VGT, más los puntos de presencia además de planta externa del proveedor de internet; precisamente esos pudieran ser los aparatos a los que se refiere el artículo 218 de la LOPPM y que habilitan esta visión emergente proveniente de una hermenéutica jurídica apegada a los límites previstos en la ley en respeto a la epistemología del Derecho, partiendo de una literalidad (*ex* artículo 4 del Código Civil), pasando por una interpretación extensiva y por tanto progresiva de la norma (*ex* artículo 5 del DCCOT (2020)). La potencialidad contributiva descrita podría además cristalizarse una vez que se logre con recurrencia o habitualidad una presencia significativa, por ejemplo, no solo a través de la publicidad ofertada sino también a través de un número de ventas realizadas como sucede en otros países, servicios prestados durante el tiempo requerido, o un montante de ingresos brutos recibidos a propósito de la actividad desplegada en un municipio.

Es ese el enfoque que debe dársele al último aporte jurisprudencial (TSJ-SPA, Nro. 54 de fecha 25/1/2018) referido *supra*, cuando se dictaminó que debe primar la habitualidad y permanencia en el ejercicio de actividades lucrativas, a los fines de ser consideradas gravables, independientemente del Municipio donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente tradicionalmente concebido.

Esta habitualidad *-definida por el Diccionario de la Real Academia como cualidad de lo habitual, algo que se hace con continuación-* como se señaló, se podría materializar solo por el uso de la red nacional o adicionalmente por el número de ventas o ingresos brutos que obtenga el vendedor, o por el tiempo – *superior a tres meses, continuos o discontinuos, lapso que debería comenzar a contarse desde el uso de la red nacional de datos o desde la contratación con el promotor o publicista-* que el contribuyente preste servicios; esto justifica la contribución con los gastos públicos que no solo deberá elevar los ingresos municipales sino también evitaría la doble tributación o imposición entre las jurisdicciones municipales.

Por otra parte, ya atendiendo a lo referente a la alícuota impositiva por esta actividad económica que proviene de una negociación electrónica, ésta sería establecida, de manera igualitaria para todos los municipios, por el Poder Nacional (República) en virtud de lo dispuesto en el artículo 212 *ejusdem*, mientras esté vigente la Ley Orgánica de Precios Justos, o por el Consejo Legislativo conforme lo prevé los artículos 164 numeral 2 y 169 constitucional en concordancia con el artículo 9 de la LOPPM. La escala o repercusión señalada

podría ser menor si la alícuota es fijada por los Consejos Legislativos de cada estado, incidiendo solo en los municipios que integran sus entidades federales, partiendo para ello de las competencias organizativas que tienen estas instancias legislativas estatales como se anotó *supra*.

Surge otra propuesta, cual es la celebración de acuerdos o convenio de estabilización tributaria (*ex* artículos 2 numeral 4 DCCOT (2020) y 165, 210, 214 numeral 7 y 220 de la LOPPM). Esta herramienta jurídica contractual ha pasado desapercibida por algunos municipios y está representada por los convenios de estabilización tributaria que pueden celebrarse para regular, en los términos que pauta esta última ley, lo que debe entenderse como base imponible del impuesto sobre actividades económicas, esto es, los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en los convenios celebrados.

Piénsese, por ejemplo, que todas las ventas registradas por los portales tradicionales venezolanos de compra *on line* -y *consecuencialmente la base imponible del impuesto a las actividades económicas generada desde el comercio electrónico realizado a través de ellas*- sean repartidas entre las 335 entidades municipales de acuerdo a la población existente en cada una de esas entidades, conforme a una alícuota nacional fijada por el Ejecutivo Nacional en la Ley de presupuesto anual.

Esto ya se ha experimentado **con éxito** por las operadoras telefónicas recién promulgada la LOPPM en el año 2005, quienes pese a poseer la tecnología para saber desde donde partía la llamada telefónica y, consecuentemente, atribuir el ingreso producido por ese consumo a un municipio determinado, decidieron distribuir porcentualmente los ingresos brutos totales obtenidos en un ejercicio fiscal, entre todos los municipios del país en proporción al último censo poblacional realizado por el Instituto Nacional de Estadística de Venezuela (INE).

Una derivación del convenio *in comento* sería la posibilidad de que éstos fuesen celebrados entre cada entidad federal, agrupando de esta manera a todos los municipios del país, lo cual deviene de lo previsto en el artículo 4 constitucional, al establecer que la República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado que se rige, entre otros por los principios de cooperación.

A esta posibilidad está abierta la doctrina patria y los denomina contratos Inter-órganos administrativos señalando que, son aquellos que se realizan o conciertan entre distintos órganos de la Administración y en la cual todos los sujetos intervinientes son entes administrativos. Señala Sosa (1991) que la justificación de la existencia de las relaciones inter-administrativas, es la de cada vez más acentuada multiplicación de las personas jurídicas estatales, lo cual ha

motivado que dichas personas entren en contacto unas con otras, en el cumplimiento de sus fines propios, originando relaciones jurídicas inter-administrativas (p.105).

Lamentablemente se está a la espera de la sanción y promulgación de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal donde su proyecto *-que desde el 31 de mayo 2016 está a la espera de las resultas de la consulta pública-* específicamente en artículo 50, expresamente reconoce que podrán celebrarse convenios entre los Estados, y entre éstos y las demás entidades político-territoriales, con el fin de lograr la armonización tributaria, evitar la doble o múltiple imposición y propiciar la coordinación tributaria. Dichos convenios entrarían en vigencia en la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Estado o en la fecha posterior que se indique.

Esta propuesta, como se señaló, coincide con la intención del legislador municipal de 2005 cuando en la LOPPM previó para el caso del servicio de energía eléctrica, de telefonía móvil y operadoras de televisión por suscripción, internet y similares se pagaría el impuesto en el municipio donde se realizara el consumo; así el artículo 223 numerales 1, 3 y 5 de la LOPPM señalan como criterio territorial atributivo de ingresos municipales el lugar donde se consuma la electricidad, desde donde parta la llamada (u ocurra consumo), donde esté el domicilio o residencia del suscriptor de internet o TV por suscripción que indique la factura (donde ocurre consumo).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Dixie Cup v. Wayfair. Tributación indirecta, igualdad y el concepto de establecimiento permanente en la economía digital”, *Memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación en la era de la economía digital*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

ÁLAMO, Raquel, *La fiscalidad en el comercio electrónico. Trabajo de grado de doctorado no publicado*, Universidad de Castilla-La Mancha, España. 2012.

_____, *La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE*, Quincena Fiscal, N° 5, 2015.

_____, *La obsolescencia del establecimiento permanente*, Carta Tributaria, N°. 13, 2016.

ASOREY, Rubén, *El impacto del comercio electrónico en los principios fiscales y en libertad de comercio*. Ediciones Universidad Austral Abaco; Buenos Aires, 2003.

BLANCO-URIBE, Alberto, “Informe de Relatoría”, *Memorias de las XV jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación municipal*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

BLÁZQUEZ, Florentino, *La sociedad de la información y la comunicación. Reflexiones desde la educación*. Mérida, Junta de Extremadura, Extremadura-España, 2001.

CASAS, María, “La identidad nacional en la sociedad de la información”, *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, año XLV, N° 185, 2002.

Comisión Europea, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*, Bruselas, 2018. Disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>. Consultado en fecha 23 de mayo de 2022.

Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América. 17 de abril 2018. *Caso South Dakota contra Wayfair*. Disponible en https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Consultado en fecha 23 de mayo de 2022.

FONROUGE, Carlos, “La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación”, *Revista La Ley*, número 118, La Ley Editora e Impresora, 1965.

____ *Derecho financiero*, Editorial La Ley, S.A., Buenos Aires, 2004.

FRAGA Luis, VILORIA Mónica y SÁNCHEZ Salvador, *El impuesto municipal a las actividades económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, Fraga Sánchez & Asociados, Caracas, 2005.

FUNDACIÓN KARISMA. *¿Cómo funciona Internet y qué pasó con la página de Karisma?*, 2003. Recuperado de: <https://karisma.org.co/como-funciona-internet-y-que-paso-con-la-pagina-de-karisma/>.

GARANTÓN, Juan., “La Jurisprudencia de los órganos de la jurisdicción contenciosa administrativa y contenciosa tributaria y el impuesto de industria y comercio”, *Tributación municipal en Venezuela I: elementos jurídicos y administrativos*, PH Editorial C.A., Caracas, 1996.

GARCÍA, Catalina, *Derecho tributario*, Tomo 1, Parte General, Editorial Abeledo Perrot, Santa Fe, 2007.

GONZÁLEZ, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Editorial Aranzadi, España, 1997.

GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Derecho tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000.

HALLIVIS, Manuel, *Interpretación en materia tributaria*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *La Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2008.

____ *Interpretación y aplicación de normas tributarias en México*, 2010. Disponible en: <http://biblio.upmx.mx/textos/r0053251.pdf>. Consultado en fecha el 23 de mayo de 2022.

ITURBE, Manuel, “La causación del impuesto sobre actividades económicas de industria y comercio en el comercio electrónico”, en las *memorias de las XV jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación municipal*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *Tratado de derecho penal*, Ed. Losada, Buenos Aires, 1964.

KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, Editorial Universitaria, Buenos Aires, 2009.

KEMMEREN, Erick, *Principle of origin in tax conventions –A Rethinking of Models–*, Pijnenburg-Dongen, The Netherlands, 2001.

KORODY, Juan, *Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano*, Monografías tributarias MT3, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

____ “El establecimiento permanente versus un impuesto especial a los servicios digitales: una lucha de la voluntad contra la razón”, *Memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación en la era de la economía digital*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Derecho tributario. Parte general* (traducción PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, y M. IZQUIERDO), Editorial Derecho Financiero, Edersa, Madrid, 1978.

LARA, Amparo, “Transformaciones de la fiscalidad como consecuencia del comercio electrónico”, *VIII Encuentro de Economía Pública*, N° 8, 2001.

LÓPEZ, Héctor; MONDÓN, Tamara y OLIVER, Lorena, *Las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: la perspectiva uruguaya*, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2017. Disponible en: <http://www.um.edu.uy/docs/tesisfder-las-medidas-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios.pdf>. Consultado en fecha el 23 de mayo de 2022.

MEDINA, Sol, “Análisis de los cambios tributarios que plantea el comercio electrónico en Colombia”, *Concepto de establecimiento permanente virtual*, Tesis inédita, Bogotá, D.C., 2012.

MERÁZ, Ana, *Aspectos jurídicos del comercio electrónico como comercio transnacional*, Universidad Complutense de Madrid, Tesis doctoral inédita, Madrid, 2006.

MICHELI, Gian, *Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali*. Diritto ed Pratica tributaria, núm. 1/1965, 1965.

MIZRACHI, Ezra, *La patente de industria y comercio*, Funeda, Caracas, 1998.

MONTEALEGRE, Ismael, “Efectos de la tecnología blockchain en La tributación del comercio electrónico”, *Memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación en la era de la economía digital*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

MORA, Fanny, *El Concepto de establecimiento permanente para las operaciones del comercio electrónico*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2008.

PADRÓN, Oswaldo, *La interpretación de la ley tributaria*, Colección monografías jurídicas n° 2, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1976.

PALACIOS, Leonardo, “La factura electrónica. De la molesta comunicación a través del papel al lenguaje tecnológico. Rompiendo paradigmas”, *Memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación en la era de la economía digital*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

_____ “Evitando el rezago, propiciando la ruptura de paradigmas alentando el debate de una reforma tributaria que debe ser democrática y ajustada a derecho”, *Memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario denominadas: La tributación en la era de la economía digital*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

PAREDES, Carlos, *El Principio de territorialidad y el sistema de renta mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Torino, Caracas, 2002.

PECES-BARBA, Gregorio; FERNÁNDEZ, Eusebio y DE ASÍS, Agustín, *Curso de teoría del derecho*, Segunda edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid, 2000.

ROMÁ, Pablo, *El impacto de la sentencia del Caso South Dakota v. Wayfair Inc.* Revista Actualidad Jurídica Aranzadi n° 943, 2018. Disponible en: <https://ecija.com/sala-de-prensa/el-impacto-de-la-sentencia-del-caso-south-dakota-v-wayfair-inc/>. Consultado en fecha 23 de mayo de 2022.

ROMERO-MUCI, Humberto, “El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio”, *Revista de Derecho Tributario*, n° 82. Enero, febrero y marzo, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

SAVIGNY, Federico, *Sistema del derecho romano actual*, Centro Editorial de Góngora, Madrid, 1878.

SACCHETTO, Claudio, *Territorialità* (Derecho Tributario), en la Enciclopedia del Derecho, tomo XLIV, 1992.

Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia número 54 del 28 de enero 2018. Disponible en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/207074-00054-25118-2018-2017-0372.HTML>. Consultada en fecha 23 de mayo de 2022.

SIBLESZ, Romina, “La Tributación en la Era de la Economía Digital”, en *memorias de las XVI jornadas venezolanas de Derecho tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

SOSA GÓMEZ, Cecilia, *Los contratos entre personas jurídico públicas, en Régimen Jurídico de los Contratos Administrativos*, Fundación Procuraduría General de la República, Caracas 1991.

UDINA, Manlio *Diritto internazionale tributario*. vol. X, Trattato di Diritto internazionale, dir. P. Fedozzi, y S. Romano, Cedam, Padova, 1949.

VALENTI, Pablo, *La Sociedad de la información en América Latina y el Caribe: TICs y un nuevo marco institucional*, 2002. Disponible en: <https://www.oei.es/historico/revistactsi/numero2/valenti.htm>. Consultado en fecha 23 de mayo de 2022.

VALERY, María, “Tributación municipal y exacciones parafiscales”, *VIII jornadas venezolanas de Derecho Tributario*, Fondo Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 5.453. (Extraordinario), del 19 de febrero de 2009.

____ Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 (Extraordinario), del 29 de enero de 2020

____ Decreto con fuerza de Ley de Mensaje de Datos y Firmas Electrónicas, publicado en Gaceta Oficial No. 37.148, del 28 de febrero de 2001.

____ Decreto con fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.211, del 30 de diciembre de 2015.

____ Ley Especial contra los Delitos Informáticos, publicada en Gaceta Oficial No. 37.313, del 30 de octubre de 2001.

____ Ley de Infogobierno, publicada en Gaceta Oficial N° 40.274, del 17 de octubre de 2013.

____ Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial No. 6.015. (Extraordinario), del 28 de diciembre 2010.

____ Ley sobre Acceso e Intercambio Electrónico de Datos, Información y Documentos entre los Órganos y Entes del Estado, publicada en Gaceta Oficial N° 39.945, del 15 de junio de 2012

____ Reglamento parcial del Decreto Ley Sobre Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas, publicado en Gaceta Oficial No. 38.086, del 14 de diciembre de 2004.

VIGILANZA, Adriana, “El capítulo tributario de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal: fundamentos constitucionales y problemas que le dieron origen”, *Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, 2° ed., Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

VIGILANZA, Adriana, MIZRACHI, Erza, *et al.*, *Temas sobre tributación municipal*, Fondo Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

VOGEL, Klaus, *Worldwide income vs. source taxation of income. A review and re-evaluation of principles*, (III Part), Intertax, 1998.

BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LA FISCALIDAD AMBIENTAL Y PAGO DE SERVICIOS AMBIENTALES EN LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA Y EN EL DERECHO COMPARADO

*Jorge Luis Lozada González**

SUMARIO

I. Generalidades. 1. Hacia un cambio del Modelo de Desarrollo. II. La tributación ambiental en Venezuela. 2.1. Contribución parafiscal en la Ley de Bosques. 2.2 Principio del “doble dividendo”. III. Los Servicios Ambientales del Agua y la Valoración del Territorio. 3.1 Concepto de Servicios Ambientales. 3.2. Experiencias de PSA en Cuencas para la Producción de Agua. 3.2.1. Ecuador. 3.2.2. Costa Rica. 3.2.3. Estados Unidos de Norteamérica (Quabbin, MA). VII. Conclusiones. Referencias bibliográficas

I. Generalidades

1. Hacia un cambio del Modelo de Desarrollo

Es en los países en vías de desarrollo donde los problemas medioambientales llegan a ser más graves. La degradación del suelo y la desertización, la destrucción de los hábitats, la explotación excesiva de los Recursos Naturales, el deterioro de los asentamientos humanos y la degradación de las reservas de agua dulce se encuentra entre los problemas ambientales más acuciantes.

La presión demográfica y la pobreza son factores claves en la aparición de unas pautas de desarrollo no sostenible en muchas de estas naciones.

* Profesor Titular de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Carabobo, Doctor en Derecho Ambiental por la Universidad de Alicante, España, Colaborador Especial de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales por el estado Aragua, Miembro de la World Commission on Environmental Law (WCEL) de la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (Suiza).

El crecimiento de la población presiona de forma apremiante sobre la frágil base de recursos que satisface las necesidades básicas: una dieta adecuada, agua potable, energía, cobijo y bienes materiales.

Al mismo tiempo la delicada situación económica en la que se encuentran estos países puede obligarles a adoptar estrategias a corto plazo nocivas para el medio ambiente, en un intento de aumentar los ingresos en divisas extranjeras necesarias para responder a las necesidades más inmediatas. Véase el caso de Haití, el país más pobre de nuestro hemisferio. El pueblo de Haití ha debido soportar golpes y dictaduras y sus esfuerzos actuales para quitarse el yugo de la pobreza son obstaculizados por la casi total deforestación de su isla que originalmente tenía una vegetación exuberante. Es que tanto las autocracias como las tiranías nunca han sido gentiles con el ambiente.¹

La ausencia de controles apropiados, institucionales y de tipo normativo, combinada con la disponibilidad limitada de recursos técnicos, humanos y financieros, exacerba las dificultades y los problemas regionales y locales.

El impacto negativo del crecimiento económico es sin duda el consumo excesivo o despilfarro. Si bien es cierto que es necesario reducir las necesidades de los consumidores, sustituir un consumo elevado por un consumo bajo haría temblar la economía mundial.

Se impone un cambio de conductas, como plantea Alan Thein Durning, hacia una “Cultura de Permanencia”, es decir una sociedad que sustituya el consumo desmesurado por la moderación, los bienes desechables y de corta duración por bienes duraderos, un mercado de producción masiva por uno de mano de obra, y sobre todo, con la posibilidad de reciclar y reutilizar casi todo, implica profundas transformaciones, tanto en los hábitos de los consumidores como en las políticas económicas y fiscales a nivel mundial.²

En este orden de ideas, el autor venezolano Henrique Meier ha sostenido que: “La crisis ambiental es el producto de un determinado modelo de “progreso social y económico”, que pareciese más bien un “antiprogreso”.

Ese modelo de “desarrollo” es el liberal capitalista que se funda - esencialmente- en el lucro, en la posesión de objetos, como el fin de la sociedad y el motor existencial de cada uno de sus componentes; además de la continua expansión económica y territorial de los Estados en detrimento de otros (Imperialismo).

Sin embargo, hay que aclarar que el derecho ambiental no es un derecho económico. Su objetivo y razón de ser no es el de regular las actividades de producción o de comercialización de bienes o de servicios. Sin embargo, la forma

¹ Al Gore, Exvicepresidente de los E.U.A. (1995:A-4). Caracas, Venezuela, Diario Nacional.

² Alan Thein Durning, *¿Cuánto es Bastante?*, Apóstrofe, Barcelona, España, 1994.

que el mismo adopte, sus alcances y su manera de actuar, están absolutamente condicionadas por el ordenamiento normativo que se haya dado a las actividades económicas.³

Si bien es evidente que no existen regímenes económicos absolutamente liberales, ni absolutamente dirigidos, es necesario determinar, en qué grado se pretende que la economía actúe en un régimen de iniciativa privada, de mercado y de libre empresa, y en qué grado se permite la participación del Estado en la economía, sea como planificador o como agente de producción o distribución de bienes.

El derecho ambiental, estará, en consecuencia, fundamentalmente determinado por la naturaleza jurídica que se atribuye a la planificación económica. Por la circunstancia de si la acción del Estado como productor, ha de ejercerse en concurrencia con los particulares, o en régimen de monopolio y si se ha de ejercer en áreas determinadas o en todas las áreas del quehacer económico.

Cabe considerar incluso, la hipótesis de un ordenamiento jurídico, construido, con el criterio de no restringir la libre iniciativa privada en materia económica, que sienta la necesidad de limitar esa libre iniciativa, no por razones económica, sino por razones ambientales.

Para los economistas de la Escuela Clásica Liberal, el sacrificio de la naturaleza, es decir su destrucción, es consecuencia irremediable del progreso económico, o sea, del llamado crecimiento económico.

Meier sostiene que hay un dilema aparente entre el desarrollo económico y la conservación de la naturaleza, cree que el desarrollo económico no es incompatible con la preservación del medio natural; la incompatibilidad es entre determinado modelo de desarrollo y la conservación del entorno físico.⁴

La concepción del desarrollo económico por el Sistema Liberal es la causa fundamental de la llamada “CRISIS AMBIENTAL”, porque la economía liberal es una economía de la cantidad y del consumo artificial y no de la calidad y de la satisfacción de las necesidades reales del hombre.

Stephan Schmidheiny, citado por Arnoldo Gabaldón, exministro del Ambiente en Venezuela, sostiene que la Ecología podría ser el Talón de Aquiles de la Economía de Mercado: “El Comunismo se derrumbó porque no informó

³ Cecilia Sosa, y Oswaldo Mantero, *Derecho Ambiental Venezolano*, Fundación Polar – Universidad Católica Andrés Bello – Editorial Arte, Caracas, 1983, pp. 53 y 54.

⁴ Henrique Meier, “El Derecho Administrativo y la Protección del Entorno Físico y Social en Venezuela”, en Lola Fuenmayor, *Derecho y Ecología*, Universidad Santa María, Fondo Editorial Lola Fuenmayor, Caracas.

sobre las verdades económicas y ambientales. Las economías de mercado se derrumbarán salvo que informen y asuman las verdades ambientales”⁵.

La cuestión ambiental ha adquirido tal relevancia que dará lugar en los próximos años a una verdadera y desapasionada dimensión del capitalismo como sistema económico y de vida.

No en vano el padre del Derecho Ambiental Español, Ramón Martín Mateo⁶, asienta que los postulados de la economía y de la ecología no son necesariamente contrapuestos; cabe su integración armoniosa, con base en lo que ha sido calificado como desarrollo sostenible, que reconoce la necesidad de auspiciar el avance económico de los países menos avanzados, aprovechando los progresos tecnológicos de las naciones industrializadas, siempre y cuando no se traspasen determinados umbrales de calidad ambiental.

El conocido informe Brundtland cerró el debate al definir el “desarrollo sostenible” como el tipo de desarrollo que permite satisfacer las necesidades actuales sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”.

Aunque ésta sea la definición más aceptada, sólo es una de las muchas posibles. El informe Pearce publicado en 1989 contiene 25 definiciones alternativas y sólo unos meses después Pezzey (1989) publicó una compilación que contenía 61 definiciones. En criterio de Gómez,⁷ es de suponer que el crecimiento sostenido del número de definiciones hace cada vez más difícil identificar el significado preciso del desarrollo sostenible.

En base a esta interrelación entre Economía y Ecología, encontramos la disciplina específica que vincula ambas nociones cual es, la Economía Ambiental que estudia habitualmente dos cuestiones: el problema de las externalidades y la asignación intergeneracional óptima de los recursos agotables, este último concepto aparece ligado casi inseparablemente al de asignación eficiente en el sentido de Pareto, entendiendo por esta última una asignación a partir de la cual es imposible mejorar el bienestar de ningún miembro de la sociedad sin disminuir simultáneamente el de algún otro.

⁵ Arnoldo Gabaldón, *La Cumbre de la Tierra, una Interpretación Necesaria*, Ministerio del Ambiente, Fundambiente, Caracas, 1992, p. 22.

⁶ Ramón Martín-Mateo, “La Revolución Ambiental Pendiente”, *Revista Mexicana de Legislación Ambiental*, Enero-abril 2000 N° 2, Año 1, Ediciones y Gráficos EON S.A de CV., México, p. 36.

⁷ Carlos Mario Gómez, “Desarrollo Sostenible y Gestión Eficiente de los Recursos Naturales”, en Diego Azqueta y Antonio Ferrero, *Análisis Económico y Gestión de Recursos Naturales*, Alianza Editorial, Madrid, 1994, p. 70.

Coase, inició la polémica al señalar que las conclusiones derivadas del tratamiento de Pigou, conducen a los economistas a tres opciones posibles cuyos resultados no parecen deseables.

Estas tres opciones posibles son:

- a) Que la empresa que contamine responda por los perjuicios ocasionados.
- b) Que la empresa pague un impuesto en función de los daños ocasionados.
- c) Que se aparte a las fábricas de los distritos residenciales.

Para los autores Federico Aguilera Klint y Vicent Alcántara,^{8,9} el principal problema consiste en la lectura tan parcial que se ha hecho de Pigou, centrandose exclusivamente la crítica a este autor en la sugerencia según la cual una manera, pero no la única, de corregir las externalidades consiste en que cuando no existen relaciones contractuales entre el causante y los afectados por la externalidad, el estado, si así lo desea, puede “impulsar a restringir de un modo” extraordinario las inversiones en dichas actividades. Las formas más conocidas para impulsar y restringir las inversiones pueden revestir carácter de primas o impuestos. Se ha calificado a Pigou como un claro intervencionista y para que se popularice la expresión “Impuestos Pigouvianos”.

⁸ Federico Aguilera-Klink, y Vicent Alcantara, *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*, Economía, N° 10, Tesys S.A., Barcelona-Fuhem, 1994, pp. 16 y 17.

⁹ Fernando Rodríguez López, *Control de la Lluvia Ácida en Europa mediante permisos transferibles*, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1999, p. 20. Ramón Martín Mateo, comenta a propósito de la anterior mención a Coase:

“Las corrientes liberalizadoras se han introducido también en el régimen de las aguas, dando lugar a propuestas de modificación de las pautas universalizadas sobre su uso, adosado secularmente a la prevalencia de los intereses colectivos. Sin embargo, como veremos, salvo el caso chileno, el mapa jurídico no se ha modificado, y no sólo por razones ideológicas, sino sobre todo por imperativos de práctica utilidad.

Los defensores dogmáticos de la privatización, o más bien desregulación, del uso del agua sostienen que el mercado es capaz de deparar un uso más eficiente de recursos escasos a condición de que se garantice a los titulares de ciertos bienes que dejan de ser colectivos un derecho de exclusión, es decir de propiedad. Con apoyo técnico en R.H. Coase, cuyo famoso teorema fue publicado en 1960, se ha defendido que en tales circunstancias no sería la intervención del estado para impedir la internalización de externalidades, en cuanto que los propietarios al disponer de derechos de exclusión podrían, vía establecimiento de precios de mercado, garantizar la eficiencia económica.” Ramón Martín Mateo, “El Agua como Mercancía”, *Revista de Administración Pública*, n° 152, mayo-agosto, 2000, p. 11.

En particular, Azqueta, ha dicho que existe una posible aplicación de los instrumentos económicos derivados del teorema de Coase en el campo de la política medioambiental, planteada ya por algunos autores.

Para poner un ejemplo: mientras que en los EE.UU. las emisiones de gases que causan el efecto invernadero son de 4,2 Tm por persona y año, en Suecia esta cifra es de 1,7 y en China o la India de 0,3 (Goodland y Daly, 1992, pg. 36). Se pregunta Azqueta: ¿No sería más justo calcular el monto de emisiones que permita frenar el deterioro, traducirlo a términos *per capita* y permitir a cada país emitir de acuerdo a este resultado? Así, algunos países, los más atrasados, tendrían una capacidad “sobrante”, en tanto que otros, los industrializados, se verían obligados a reducir sus emisiones de forma dramática. Y aquí es donde podrían intervenir los instrumentos económicos derivados del teorema de Coase: si estas cuotas fueran transferibles, los países con “sobrante” podrían venderlas a los países obligados a reducir sus emisiones, que estarían dispuestos a pagar por ellas, en el límite, los costes económicos a que la reducción les fuerza (introducción de nuevas Tecnologías, cierre de empresas...). Se ha calculado que las transferencias que recibirían los países subdesarrollados por este motivo superarían con mucho el monto actual de la ayuda al desarrollo.¹⁰

La tributación ambiental, sostiene Martín Mateo, responde a la filosofía clave de toda la estrategia proteccionista del medio, a saber, el intento de evitar que se interiorice en la producción el consumo de bienes comunes, abaratando costos.

Los economistas a partir de Pigou, que ya en 1920 llamó la atención sobre las externalidades y anticipó precisamente su tratamiento fiscal, han venido tratando de evitar el que se distorsionen los mecanismos de libre fijación de precios cuando se utilizan bienes supuestamente libres que tienen de hecho un importante valor para la sociedad, surgiendo para ello soluciones más bien ingenuas que pretendían salvar los principios del mercado sobre la base de la negociación privada. La inanidad del enfoque pactista para interiorizar los costos ambientales, fue puesta ya de relieve por Keese, quien reconoció la inevitabilidad de la regulación pública de las conductas trascendentes para el medio, lo que calificó como “enfoque administrativo comercial”.

Una versión inmediata de estas conclusiones es el postulado “quien contamina, paga” primeramente formulado por la OCDE en 1972, asumido inmediatamente en 1973 por la CEE, que lo incorpora al Primer Programa y que es hoy, tras el Acta Única, derecho positivo en todos los Estados de la Comunidad, lo que supone una asimilación realista y socialmente aceptable de la problemática de las externalidades.

¹⁰ Diego Azqueta, “Capítulo 3. La Problemática de la Gestión Óptima de los Recursos Naturales: Aspectos Institucionales”, en *Análisis Económico y Gestión de Recursos Naturales*, Alianza Editorial, Madrid, 1994, p. 60.

La efectividad de este principio implica desde luego que quien causa un daño a otros sujetos o a la comunidad, debe abonar las sumas necesarias para su resarcimiento. Las obligaciones individualizadas derivadas de tales conductas no eran desconocidas por los ordenamientos tradicionales que prevenían la imposición de resarcimientos tanto en el contexto de derecho privado, vecindad, culpa extracontractual, como en el del público, daños a los bienes del dominio público.

El principio comentado asume un nuevo enfoque, el preventivo, y un reto: la contaminación originada por amplios colectivos en muchos casos de difícil e imposible reparación.

El autor venezolano Alberto Blanco Uribe¹¹, señala que el principio “quien contamina, paga”, piedra angular del derecho tributario ambiental, persigue la internalización del coste ambiental dentro de la contabilidad del operador económico industrial o comercial, de modo que el primer llamado a asumir la responsabilidad frente al daño ambiental sea éste, liberando a la sociedad del rol de mera víctima, al lado de quien se lucra con su actividad. Ese principio, también llamado “contaminador, pagador”, se encuentra recogido en la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo 2, sobre la idea de “sinceridad económica”.

El tributo devuelve así el costo ecológico a quien produjo el daño ambiental, para que lo soporte por el bien de todos. Es verdad que muchas veces, siempre que ello sea competitivamente posible y conveniente, el productor hará soportar el tributo a los consumidores, por intermedio de los precios. Sin embargo, desde la perspectiva de educación ambiental, esto resultaría conveniente por cuanto no debe cerrarse el ciclo contaminante de la actividad económica con la exclusión del consumidor, agente económico de primer orden.

En efecto, los consumidores tienen una cuota importante de responsabilidad en la contaminación, no solo por lo que respecta a la eliminación de desechos y al menosprecio por las técnicas alternativas de reciclaje, sino por hacerle el juego a la civilización consumista que nos vende.

La avasallante publicidad, demandando productos innecesarios y hasta superfluos o de efectos altamente contaminantes. Tanto el productor como el consumidor son responsables del daño ecológico ocasionado: el proceso productivo debe “internalizar” el costo ambiental y los precios deben ser sinceros al reflejar todos y cada uno de los costos implicados.

La recepción del principio “quien contamina, paga” no ha estado exenta de críticas en algunos sistemas normativos, véase, por ejemplo, en el sistema comunitario europeo, y ha estado lleno de excepciones, derogaciones y supuestos especiales.

¹¹ Alberto Blanco-Urbe Quintero, *Revista Justicia Tributaria IX*, Edición 2019.

De la mano del profesor español Vercher Noguera, traigo a colación lo ocurrido en España, puntualiza que este principio no ha sido incorporado de manera expresa y precisa en el sistema legal español, como tampoco lo ha sido en algunos sistemas legales vecinos al mismo. Sí se ha incorporado, sin embargo, en Alemania y en los Estados Unidos, países en los que se admite el sistema de responsabilidad ambiental de carácter objetivo. Veamos, sin embargo, cual es el marco jurídico en el que el principio debatido sería susceptible de ser aplicado dentro del sistema legal español.

Por lo tanto, afirma Vercher Noguera, la admisión del principio “el que contamina, paga” en Derecho Penal, venía a introducir algo así como una especie de “patente de corso” en virtud de la cual, y según lo dicho anteriormente, si se afrontaba la responsabilidad civil dimanante de la contaminación provocada, se podía eludir toda responsabilidad penal, lo cual constituía una verdadera piedra de escándalo para la inmensa mayoría de penalistas. Desde esa perspectiva podría decirse que, en Derecho penal, más que hablar del principio “el que contamina, paga”, debería hablarse del principio “el que contamina la paga”.

El principio “el que contamina paga”, aun admitiendo, como ha indicado Jans, que el mismo constituye “una de las piedras angulares de la política ambiental comunitaria”, está lejos de ser el prodigio de claridad y certeza que su propia importancia debiera exigir. Se trata de un principio con cierto aboengo en el Derecho comunitario ambiental, que trata de clarificar desde el punto de vista económico cuál debe ser la postura de la Comunidad y cuál la del contaminador a la hora de afrontar las consecuencias de esa contaminación. Advirtiéndose, además, que existen las lógicas excepciones y derogaciones al mismo. Sin embargo, como ponían de manifiesto Chalmers y Kramers, la práctica arroja toda suerte de dudas sobre su efectividad, lo que ha llevado a cuestionar si realmente se trata de un principio rector del Derecho Ambiental. Pero si además tenemos en cuenta planteamientos tan contradictorios como es el propio contenido de los Fondos de Cohesión, que se destinan tanto a proyectos en sectores medioambientales como a las redes transeuropeas en materia de infraestructuras de transporte, esas dudas alcanzan cotas insospechadas.

Al ser aplicado dicho principio en contextos legales distintos, se vienen dando situaciones un tanto paradójicas que tergiversan el sentido inicial del mismo. Para Vercher Noguera, existe confusión en Derecho Civil y en Derecho Penal: se le ha venido dando una interpretación literal, hasta el punto de que parecía más una forma de eludir la responsabilidad penal mediante una simple aportación económica, que de una obligación de recuperar el medio ambiente perturbado como consecuencia de un acto delictivo.

Todo ello evidencia que se está avanzando en terrenos pantanosos y que quedan todavía importantes aspectos por resolver.¹²

II. La tributación ambiental en Venezuela

Aparte de los estudios de Gileni Gómez Muci y Alberto Blanco Uribe, otros autores como Atencio Valladares¹³ han sostenido que, en el caso del ordenamiento jurídico venezolano, la tributación medioambiental es incipiente. No existe una cultura en relación a estas categorías de tributos. Sin embargo, se comienzan a observar algunas leyes, que crean tributos medioambientales (tal es el caso de la Ley de Bosques), en donde, sin lugar a dudas, la idea de este régimen fiscal se centra en la protección del medioambiente, puntualiza el mencionado doctrinario.

Cita por ejemplo a la Ley de Bosques que se dictó principalmente para lograr una protección del patrimonio forestal. El artículo 1 de esta Ley, establece el objeto de la misma, según el cual:

“La presente Ley tiene por objeto garantizar la conservación de los bosques y demás componentes del patrimonio forestal y otras formas de vegetación silvestre no arbórea, estableciendo los preceptos que rigen el acceso y manejo de estos recursos naturales, en función de los intereses actuales y futuros de la Nación, bajo los lineamientos del desarrollo sustentable y endógeno”.

Tal como puede observarse, dentro del objeto de la Ley, no se incluye la materia tributaria y hay que destacar que esta Ley no tiene un contenido propiamente tributario.

2.1. Contribución parafiscal en la Ley de Bosques

En el artículo 91 de la Ley de Bosques, se estipula lo siguiente:

“El uso del patrimonio forestal referido al aprovechamiento y manejo de bosques naturales, conlleva el pago anual de una contribución especial para la sustentabilidad del patrimonio forestal, la cual será liquidada a favor de los servicios ambientales del Ministerio del Poder Popular con competencia en la materia, de veinticinco centésimas de Unidad Tributaria (0,25 U.T.) por hectárea efectivamente intervenida.

¹² Antonio Vercher Noguera, “Algunas consideraciones sobre la recepción del principio “el que contamina paga” en el sistema legal español para la protección del medio ambiente”, *Diario 4455*, publicaciones “Curso de especialización en derecho del medio ambiente”, del 12 de enero de 1998, Universidad de Salamanca, 10 al 27 de enero del 2000.

¹³ Gilberto Atencio Valladares, “Contribución Parafiscal en la Ley de Bosques”, *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*, Cuestiones Jurídicas. Vol. 7, N° 2, julio-diciembre, Universidad Rafael Urdaneta, 2013, pp. 79, 80, 83.

La forma de liquidación de esta contribución será determinada mediante Resolución del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de ambiente”.

No se trata del único tributo de tipo medioambiental que se encuentra regulado en la Ley de Bosques. También, se establecen en esta Ley, los impuestos a los productos forestales maderables (art. 88); impuestos a los productos forestales no maderables (art. 89); y el impuesto por afectación de vegetación (art. 90).

En la nueva Ley de Bosques –continúa Atencio Valladares- se establece una contribución parafiscal que busca la protección del medioambiente. Esta contribución se debe pagar a los servicios ambientales del Ministerio con competencia en materia de ambiente y consiste en veinticinco centésimas de Unidad Tributaria (0,25 U.T.) por hectárea efectivamente intervenida, por el uso de patrimonio forestal referido al aprovechamiento y manejo de bosques naturales.

En este sentido, muy acertadamente Blanco Uribe¹⁴ sostiene que, si bien la Constitución no menciona explícitamente la fiscalidad o tributación ambiental, ella encuentra cobijo en el reconocimiento del derecho humano al ambiente junto a la obligación estatal de garantizarlo (artículo 127), y en el principio de seguridad nacional de promoción y conservación ambiental sobre las bases del desarrollo sustentable (artículo 326), todo ello aunado, cuando se trata de la explotación de recursos presentes en territorios ancestrales indígenas, a sus derechos a información previa, a consulta y a los beneficios (artículo 120).

2.2 Principio del “doble dividendo”

En lo que respecta al principio del “doble dividendo”, Abache sostiene que este se presenta como un beneficio por *partida doble* –de ahí, su nombre-, porque mediante el establecimiento de “tributos verdes”: (i) se *incentivaría* un comportamiento favorable para la protección del medioambiente (primer beneficio), y (ii) se *generarían* ingresos o medios económicos para el Estado (segundo beneficio) que, como ya precisamos, responderían a una concepción consecuencialista de la aplicación del principio “quien contamina paga”.

En efecto, sostiene Abache¹⁵, se ha considerado que “esta hipótesis sostiene que los ecotributos, en adición a la posibilidad de mejorar la asignación de recursos al cobrar a los contaminadores un precio (el tributo) por el costo de los daños ocasionados, también tienen la capacidad de generar ingresos fiscales para

¹⁴ Alberto Blanco-Urbe Quintero, “Galicia, Arco Minero del Orinoco y Fiscalidad Ambiental”. Publicado en web de la Organización Ambiental Vitalis.

¹⁵ Serviliano Abache Carvajal, “Principios y Regulaciones de los Tributos Verdes en Venezuela”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 164, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, pp. 77, 78, 79.

el Estado, como consecuencia de la recaudación obtenida, aunque dicha función no sea la razón de su creación. Este es el doble dividendo de los ecotributos: (i) mejora del medio ambiente, e (ii) incremento de los ingresos fiscales”.

En esa misma línea, el “primer dividendo” es el que se obtiene de someter a tributación una externalidad negativa, v. g. la contaminación ambiental.

Este estándar del “doble dividendo”, en su criterio, más que tener autonomía o entidad existencial propia, pareciera identificarse con una re-caracterización del principio “quien contamina, paga” desde una doble perspectiva, a saber: (i) el “dividendo ambiental”, que sería el *fundamento* o *razón de ser* del principio “quien contamina, paga” (concepción teleológica), y (ii) el “dividendo económico”, que sería, desde esta vertiente, la *consecuencia recaudatoria* del mismo principio “quien contamina, paga” (*concepción consecuencialista*).

El referido tratadista señala que en Venezuela no ha tenido lugar mayor debate sobre la caracterización y eventuales bondades –o fallas- de este pretendido estándar de los “tributos verdes”, entre otras razones, porque si el postulado rector de esta tipología fiscal (principio “quien contamina, paga” no se encuentra expresamente regulado en el ordenamiento jurídico, el curso del principio del “doble dividendo” necesariamente ha seguido esa misma suerte, ante la sinonimia o, por lo menos, íntima vinculación que está presente entre ambos estándares, pasando debajo de la mesa sin mayor estudio en la doctrina tributaria venezolana o análisis económico por parte de los especialistas de esa área del conocimiento en el país.

III. Los Servicios Ambientales del Agua y la Valoración del Territorio

No quisiéramos pasar por alto, y referirnos, aunque sea someramente a los servicios ambientales del agua, y al pago de dichos servicios (PSA).

Los pagos por servicios ambientales están surgiendo como un potencial para el manejo sostenible de los recursos naturales y la protección del medio ambiente. La aplicación de este va a contribuir significativamente al desarrollo del medio rural porque puede generar opciones para los pequeños y medianos agricultores, y comunidades indígenas. Las experiencias de servicios ambientales son escasos en América Latina y probablemente Costa Rica ha contribuido significativamente con políticas claras para promover el desarrollo de mercados servicios ambientales.¹⁶

La lógica de recibir una compensación por un servicio prestado ha sido normalmente aceptada desde las más antiguas civilizaciones. Asimismo, lo es el pago por el usufructo de una propiedad o un bien (alquiler o renta). Sin embargo,

¹⁶ Pasolac, “Programa para la Agricultura Sostenible en Laderas de América Central”, en Carlos J. Pérez, Radoslav Barzev y Patrick Herlant, *Red de Desarrollo Sostenible de Nicaragua*, julio 2000. Disponible en: [http:// www. SONNIC.ORG.NI](http://www.SONNIC.ORG.NI).

esta situación rutinaria con los servicios prestados por las personas o por el alquiler pagado por beneficios obtenidos por la utilización de bienes ajenos no es aun totalmente aceptada, claramente valorada y directamente aplicada a los servicios que el ambiente genera. Tampoco existe claridad en el caso del uso de los recursos naturales de dominio público y acceso irrestricto considerados bienes comunes o de “libre disponibilidad”, tales como el aire, el agua, el suelo, la fauna silvestre y los bosques, a pesar de la creciente presión demográfica sobre el medio y su oferta ambiental. Esto quizás se deba porque en la tradición de algunas regiones del planeta aún no están mentalmente muy lejanos los tiempos en los cuales las demandas de la población local no parecían afectar la oferta del medio y cada cual podía servirse a plenitud sin problemas o conflictos previsibles. En la actualidad, afirma Llerena, sin embargo, ya es frecuente observar situaciones en las cuales el beneficio o la satisfacción de una necesidad por una persona o grupo, aún en una actuación sin excesos, puede significar el perjuicio o la privación de sus pares. En este escenario, el pago por Servicios Ambientales (PSA), tomado como la justa compensación por las externalidades positivas producidas por un medio o espacio determinado que cuenta con ciertas características naturales o artificiales deseables, surge como un concepto novedoso, interesante y útil; en el cual la compensación pagada, además de significar un posible y justo beneficio económico a los habitantes del espacio involucrado en la externalidad favorable, sirve también para estimular el mantenimiento del buen estado del mismo.¹⁷

3.1 Concepto de Servicios Ambientales

Para el autor colombiano Hildebrando Velez G.¹⁸, los servicios ambientales son aquellos generados por determinados bienes y/o activos ambientales producto de la conservación de ecosistemas y que son susceptibles de valorar en términos económicos.

La incorporación de los “bienes” y “servicios ambientales” como nuevos elementos económicos en las relaciones de mercado puede verse como un componente moderno, pues las comunidades tradicionales no han empleado esta racionalidad de cálculo económico en el uso de los bienes naturales. Claro que, por ejemplo, los argumentos a favor de la valorización de servicios ambientales de los bienes hídricos se dejan ver de inmediato. Muchos de esos terrenos escasos

¹⁷ Carlos A. Llerena, “Servicios Ambientales de las Cuencas y Producción de Agua. Conceptos, Valoración, Experiencias y sus Posibilidades de Aplicación en el Perú”, Facultad de Ciencias Forestales, Universidad Nacional Agraria la Molina, octubre 2003, Lima-Perú. Disponible en: <http://www.Ric.FAO.ORG/PRIOR/REC/NAT/FORO/LLERENA.PDF>. F.A.O, presentado en el Foro Regional sobre Sistemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA), Arequipa, Perú, 9-12 de junio 2003, durante el 3 Congreso Latinoamericano de Manejo de Cuencas Hidrográficas, p. 2 y 3.

¹⁸ Hildebrando G. Vélez, “Servicios Ambientales”. CENSAT Agua Viva- F o E, Colombia 2000, p. 6.

en bienes y con dificultades de acceso a servicios suelen ser destinados por los planificadores para vivienda popular o son ocupados por asentamientos llamados “subnormales”.

Eduardo Astorga J.¹⁹ destacado jurista chileno, define los servicios ambientales como aquel conjunto de funciones y externalidades que los sistemas biológicos proporcionan y que contribuyen al funcionamiento total de nuestro medio ambiente, pero que generalmente no se consideran susceptibles de apropiación individual, sino que corresponden a bienes de dominio público.

Tal es el caso de interrelación entre la provisión de agua de alta calidad y su influencia en la existencia de hábitats para fauna y flora, los equilibrios entre especies para el funcionamiento de los ecosistemas, la efectiva circulación del ciclo de nutrientes a través de los sistemas naturales, la mitigación de la salinidad, el incremento neto en oxígeno y reducción de dióxido de carbono que proporciona el crecimiento de la vegetación, particularmente el bosque, la recreación en ambientes naturales, incluso los servicios estéticos y culturales.

A partir del influyente trabajo del economista John Krutilla, referido por Astorga, se incorporó al análisis económico el concepto de valor económico de los recursos naturales, independiente de su utilización productiva. El valor *in situ* de los recursos naturales, se espera que aumente con relación al valor de los demás bienes y servicios para una economía en crecimiento, debido a que el mayor ingreso incrementa su demanda, y a diferencia de otros bienes, la innovación tecnológica no permite incrementar en forma significativa su disponibilidad y no existen sustitutos cercanos.

Apuntamos en consecuencia a uno de los servicios ambientales del agua, que no se circunscribe exclusivamente a sus efectos e interacciones materiales con el entorno, sino que atiende más bien, a operar como elemento ordenador tanto de la política como de los propios instrumentos de gestión ambiental, así como a los criterios que nos brinda en función de los usos que le son definidos.

Con base por tanto a lo que podríamos denominar “servicios inmateriales” del agua, es posible postular que, a través de las normas primarias y secundarias de calidad ambiental (normas de inmisión), y la definición de sus calidades objetivo por tramo de la cuenca, se incide directamente en las vocaciones y usos de esos respectivos territorios por la que atraviesan esos cauces o en la que se emplazan los cuerpos o masas de aguas.

¹⁹ Astorga J. Eduardo, “Ponencia presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Doctores y Doctorandos en Derecho Ambiental”. *Reunión Científica: El acceso al agua potable en el siglo XXI.*, Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco, México, 22, 23, 24 y 25 de octubre de 2003. “La Valoración Ambiental del Territorio, uno de los Servicios Ambientales del Agua”. “La Reconducción del Territorio y su Valoración Ambiental en Función de los Usos y Calidades del Agua”.

Estas normas de calidad tienen por objetivo general proteger, mantener y recuperar la calidad de las aguas continentales superficiales de manera de salvaguardar la salud de las personas, el aprovechamiento del recurso, la protección y conservación de las comunidades acuáticas y de los ecosistemas lacustres, maximizando los beneficios sociales, económicos y medioambientales, correspondiendo sus objetivos específicos a los siguientes:

- a. Mantener o recuperar la calidad de las aguas aptas para las actividades de recreación con contacto directo de manera de salvaguardar la salud de las personas.
- b. Mantener o recuperar la calidad de las aguas aptas para el riego de frutas y hortalizas que se desarrollan a ras de suelo y que habitualmente se consumen sin proceso de cocción de manera de salvaguardar la salud de las personas.
- c. Mantener o recuperar la calidad de las aguas destinadas a la producción de agua potable.
- d. Mantener o recuperar la calidad de las aguas para proteger y conservar las comunidades acuáticas.
- e. Mantener y recuperar la calidad de las aguas para la conservación de especies hidrobiológicas de importancia para la pesca deportiva y recreativa y para la acuicultura.
- f. Proteger la calidad de las aguas para la bebida de animales sea que vivan en estado silvestre o bajo el cuidado y dependencia del hombre.
- g. Proteger la calidad de las aguas para riego de manera de conservar los suelos y la flora silvestre o cultivada asociada a él.
- h. Mantener o recuperar el estado trófico de los cuerpos lacustres.
- i. Proteger aquellos cuerpos o cursos de agua de extraordinaria calidad que constituyen parte del patrimonio ambiental.

Astorga afirma, que podría establecerse un símil con el concepto de los precios edónicos, en tanto, las calidades de agua no sólo pueden ser representadas con un valor de uso, sino que trata de un bien “*multiatributo*”, correspondiendo tener presente que, estos servicios ambientales hasta el presente no se reflejan en un adecuado sistema de formación de precios.

Precisamente en países como Chile, así como otros latinoamericanos, en donde la normativa urbanística resulta escasa tanto en instrumentos como en cobertura territorial, la gestión de cuencas y el uso de las normas de calidad de aguas, constituye la llave maestra para la definición de tales criterios y normativas.

Este atributo, -el servicio ambiental- como fundamento central en el establecimiento de directrices para la ordenación y gestión de cuencas, y por tanto, la valoración ambiental del territorio, importa una definición con componentes tanto políticos como técnicos.

El agua y sus ciclos básicos, nos reconduce al concepto del territorio global objeto de ordenación y gestión, y nos entrega ciertos criterios de ordenación, asociados al nivel de cumplimiento de las normas de calidad ambiental, existencia de especies o áreas colocadas bajo protección oficial, etc., así como de sus atributos, cuestión que puede y debería además ser estructurada a través de una evaluación ambiental estratégica.

Lo expuesto, traducido en términos jurídicos conceptuales, implica hacerse cargo del tema de los recursos hídricos cuya “ratio primaria” es la de servir de pivote central en la ordenación de la política ambiental del país, con la finalidad de asegurar un criterio unívoco en la protección del medio ambiente.

Precisa Astorga, que para estos efectos debemos entender que el *valor ambiental del territorio*, puede ser definido como el “El grado de utilidad o aptitud de un ámbito geográfico definido por la autoridad competente, acorde con las características naturales del territorio, cumplimiento de las normas de calidad ambiental, presencia de especies o áreas protegidas, valor paisajístico, establecido a base de su unicidad, escasez, representatividad, endemismo, biodiversidad y estado de conservación”.

3.2. Experiencias de PSA en Cuencas para la Producción de Agua

No se conocen aún experiencias concretas de este tipo en el Perú.

Por su mayor desarrollo relativo y por la información con que se cuenta presentarán los casos de Quito en Ecuador, Costa Rica y Quabbin. Llerena²⁰ cita los siguientes países:

3.2.1. Ecuador

- Servicio ambiental prestado: Agua suficiente y de calidad para Quito y su entorno.

²⁰ Carlos A. Llerena, “Servicios Ambientales de las Cuencas y Producción del Agua. Conceptos, Valoración, Experiencias y sus Posibilidades de Aplicación en el Perú”, Facultad de Ciencias Forestales, Universidad Nacional Agraria, La Molina, Lima-Perú. Disponible en: <http://www.Ric.FAO.ORG/PRIOR/RECNAT/FORO/LLERENA>, PDF, octubre 2003, pp. 9, 10, 11. FAO. Presentado en el Foro Regional sobre Sistemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA), Arequipa, Perú, 9-12 de junio 2003, durante el Tercer Congreso Latinoamericano de Manejo de Cuencas Hidrográficas.

- ¿Quién lo presta? Los pobladores de la cuenca alta de las Reservas Cayambe-Coca y Antisana.
- ¿Quién paga por él? Los usuarios del agua (agricultores, industriales, residentes urbanos, hidroeléctricas), el Gobierno central (autoridad de aguas), con aportes privados.
- ¿Qué instrumentos se usan? Desde el año 2000 FONAG, fondo especial bien manejado financieramente, para proteger la cuenca y conservar sus bosques y vegetación silvestre.
- Nivel de eficiencia logrado: De medio a bajo.
- Impacto en los bosques o vegetación natural: Se inicia a fines del 2002 y es aún incipiente.

3.2.2. Costa Rica

- Servicio ambiental prestado: Hidrológicos, detener la deforestación, y reforestar y proteger las cuencas.
- ¿Quién lo presta? Pobladores de los bosques en las cuencas altas.
- ¿Quién paga por él? Los ciudadanos usuarios del agua doméstica, agrícola e industrial; los que habitan planicies de inundación y los productores de hidroenergía.
- ¿Qué instrumento se usan? El FONAFIFO desde 1997 es un fondo provisto de ingresos con respaldo legal.
- Impacto en los bosques o vegetación natural: Decreció la deforestación, aumentó la reforestación y se protegieron las cuencas.
- Nivel de eficiencia logrado: Medio.

En Costa Rica se está llevando a cabo un experimento para la conservación de sus bosques que es tan audaz como controversial. Si tiene éxito, podría demostrar ser una opción que funciona a largo plazo en respuesta a la rápida deforestación que afecta a todo el mundo.

La iniciativa, llamada Programa de Servicios Ambientales, tiene como fin alentar a los dueños de las tierras, que aún poseen bosque, a que los protejan o los manejen de manera sostenible; y, a que reforesten las zonas a las que ya les quitaron todos sus árboles.

Estos servicios son un incentivo económico para aquellos finqueros que cumplen los requisitos y firman el contrato con el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (FONAFIFO) del Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE). Según Sonia Lobo, ingeniería forestal del MINAE, los contratos estipulan que:

- Los dueños que protegen sus bosques reciben un total de US\$ 226 por hectárea en cinco años, pero al final de los cinco años deben comprometerse a continuar manejando sus bosques por al menos cinco años más.
- Los dueños que manejaban sus bosques de manera sostenible – que someten un plan para extraer solamente cierto número de árboles, determinados por un profesional forestal de manera que no dañen la integridad forestal a largo plazo, reciben US\$ 352 por hectárea en cinco años, pero al final de los cinco años deben comprometerse a continuar manejando sus bosques por al menos cinco años más.
- Los dueños que plantan árboles en tierras deforestadas – siguiendo el plan de un profesional forestal – reciben US\$580 por hectárea en cinco años, pero al finalizar los cinco años deben aceptar dar un manejo sostenible a la tierra reforestada por al menos 10 años más.

Actualmente, se han incorporado al programa, casi 260.000 hectáreas; de las cuales un 85% están dedicadas a la protección de bosques, un 9% al manejo de bosques y un 6% a la reforestación.

El Director de FONAFIFO, Jorge Mario Rodríguez, dice que las cifras pagadas corresponden a los servicios ambientales que brindan – la absorción del carbono, que es un contaminante de la atmósfera; salvaguardar la biodiversidad; la belleza escénica; y arroyos y ríos prístinos, que brindan agua potable o alimentan plantas hidroeléctricas.

Los pagos son financiados por medio de un impuesto nacional sobre los combustibles, donaciones internacionales, y el dinero por el cobro de los servicios ambientales brindados por los bosques. Por ejemplo, Rodríguez indica que, en julio del 2000, FONAFIFO firmó un contrato con una empresa nacional de electricidad que estipula que la empresa pagará anualmente US\$53/ hectárea a cambio de que el dueño de la finca continúe la protección de los bosques en las cuencas que alimentan de agua a una planta hidroeléctrica. Costa Rica también ha recogido financiamiento adicional por medio de la venta de “certificados de fijación de carbono” al exterior. Los certificados garantizan que Costa Rica protegerá una cantidad determinada de hectáreas con bosque para que éstos absorban carbono.²¹

²¹ Comunicación para el Neotrópico, *El Programa de Servicios Ambientales de Costa Rica: Pagando por lo que los Bosques Proveen Naturalmente*, marzo 2001, pp. 1 y 2. Disponible en: <http://www.rainforest-alliance.org/programs/cmc/newsletter/mar01-1s.html>.

El enfoque del «pago por los servicios ambientales» (PSA) aborda este problema pagando a los usuarios de la tierra por los servicios ambientales que generan, alineando así sus incentivos con los de la sociedad en su conjunto.²²

Los principios centrales del PSA son que aquellos que prestan servicios ambientales deben ser compensados por hacerlo y aquellos que reciben los servicios deben pagar por la prestación. Nos relata Pagiola, que varios países ya están experimentando con estos sistemas, muchos con la asistencia del Banco Mundial.

No obstante que la teoría es simple y atractiva, llevarla a la práctica no resulta fácil. El proceso empieza con una clara identificación de los servicios buscados. Los sistemas de suministro de agua doméstica requieren un flujo constante y una alta calidad, pero los productores de energía hidroeléctrica que tienen reservorios, generalmente valoran el volumen total y la calidad del agua les importa poco, siempre y cuando esté libre de sedimentos. Luego, es necesario comprender la relación entre estos servicios y los usos de la tierra arriba.

Por lo general, dice Pagiola, sabemos menos de lo que creemos sobre la forma en los usos de la tierra afectan los servicios de agua tanto cualitativa como, cuantitativamente en particular.

Por tanto, se debe idear la forma de aprovechar en parte la disposición de los usuarios a pagar por el servicio. Por ejemplo, el pueblo de Heredia, en Costa Rica, cobra a sus usuarios una tarifa de agua ajustada conforme a consideraciones ambientales. Los usuarios a menudo se resisten a la imposición de estas tarifas, pero usualmente la alternativa es la pérdida o degradación de sus servicios de agua, que a larga resulta mucho más costoso que el importe de la tarifa.

3.2.3. Estados Unidos de Norteamérica (Quabbin, MA)

- Servicio ambiental prestado: Principalmente agua para la ciudad de Boston.
- ¿Quién lo presta? Desde 1930, la autoridad local, la Comisión del Distrito Metropolitano que lo maneja y que paga un alquiler a los pueblos en donde está ubicado el reservorio.
- ¿Quién paga por él? Los usuarios del agua en la ciudad y los que usan el reservorio y su entorno para turismo, recreación, pesca y observación de aves.
- ¿Qué instrumentos se usan? Recaudación de tarifas de agua y venta de madera de sus bosques.

²² Stefano Pagiola es Economista Ambiental Principal en el Departamento del Medio Ambiente del Banco Mundial; véase “El Pago por los Servicios Hídricos”, Conservación Mundial 1/2003.

- Nivel de eficiencia: Alto.
- Impacto en los bosques o vegetación natural: Mantenimiento de la cobertura vegetal, manejo de bosques para producción de madera y protección de la cuenca.

Finalmente, en criterio de Rangel Guerrero, “resultan también dignas de mención las experiencias en Centroamérica con el llamado Pago por Servicios Ambientales (PSA) cuyos primeros resultados fueron expuestos en el trabajo de Mejías y Segura (2002) del Centro Internacional de Política Económica para el Desarrollo Sostenible. Honduras, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Costa Rica y Panamá son los países que están poniendo en práctica esta modalidad como instrumento para la conservación del medio ambiente. Los servicios ambientales son definidos en la legislación de cada país y no existe una visión única, pero, en cualquier caso, existe coincidencia en caracterizarlos como aquellos que brindan los ecosistemas; son las externalidades positivas que nos generan los sistemas ambientales puros y de los que se puede obtener potenciales beneficios económicos sin costos que lamentar. Al tratarse de una externalidad, la forma de internalizarla es cobrando por esos beneficios que se están generando”.

El pago por servicios ambientales es definido en el documento arriba citado como “el mecanismo financiero mediante el cual se reconoce el pago efectivo (ya sea en dinero, en especies u otra forma) a los productores de servicios ambientales por parte de consumidores (beneficiarios) de éstos, por una cantidad y calidad determinada de servicios brindados, en un determinado periodo de tiempo”.

Los instrumentos utilizados como pago por servicios ambientales son: tarifas, impuestos verdes, derechos transables y multas. Este tipo de pagos son los mismos que ya fueron tratados en el presente documento, puntualiza Rangel Guerrero²³, “la diferencia que podemos destacar sobre esta experiencia particular en América Central está en la óptica que utilizan para enfocar la fiscalidad ambiental. Las conclusiones del trabajo son estimulantes considerando los logros en la fijación y almacenamiento de carbono mediante mecanismos de implementación conjunta y también mediante el mecanismo de desarrollo limpio. Los servicios ambientales con mayor potencial para ser internalizados son la fijación de carbono y los recursos hídricos, básicamente por dos razones: en cuanto al primero porque está muy claro quiénes son los principales consumidores (los países industrializados) y se ve en éste la posibilidad de atraer recursos externos; el segundo, básicamente por un aspecto de necesidad nacional y local de abastecimiento y también está bastante claro quiénes son sus consumidores”.

La experiencia de los países de Centroamérica debe ser un ejemplo para Venezuela porque aún con las fuertes barreras económicas que deben enfrentarse

²³ Christi Rangel Guerrero, “Artículo Publicado”, *Revista Venezolana de Ciencias Tributarias Tributaria*, N° 13, enero-junio, Universidad Católica de Táchira, 2004, p. 10.

para la aplicación de sistemas conservacionistas, estos países han dado un paso adelante muy importante que redundará en beneficios de largo plazo para sus habitantes y en general para todo nuestro planeta, concluye Rangel Guerrero.

El país no cuenta con experiencias sobre pago por servicios ambientales que pudiesen contribuir a la conservación y uso sustentable de ecosistemas y recursos, además de mejorar los niveles de ingresos, disminuir los niveles de pobreza y mejorar la calidad de vida especialmente de las poblaciones rurales, en sintonía con un desarrollo sustentable. Pérez (2006), referido por Valera, investigó las pocas experiencias que se habían dado, como intentos en la aplicación de los esquemas de pago por servicios ambientales en el país, principalmente en la cordillera andina y en las áreas áridas y semiáridas de los estados Lara y Falcón, señalando que aun cuando existen condiciones para la aplicación de PSA en estas zonas, tales esquemas no están contemplados como política nacional, y por lo tanto carecen del apoyo del Estado; siendo la razón principal que a nivel de las instituciones gubernamentales, existe un claro desconocimiento sobre las ventajas y limitaciones de estos esquemas, y por lo tanto, se hacen juicios sin una buena fundamentación, afirma Valera Mejías²⁴.

En el marco jurídico venezolano, a juicio de Valera, existen elementos que pueden utilizarse como la base jurídica para el establecimiento de PSA, por ejemplo, en la Ley de Gestión de la Diversidad Biológica (2008), se menciona que causan derechos compensatorios, las acciones de conservación de la biodiversidad y de sus servicios ambientales y que las mismas deben retribuirse económicamente de manera equitativa, mediante políticas y programas orientados a la protección, defensa y/o aprovechamiento de los recursos naturales basados en instrumentos de comando y control, que si bien pueden brindar resultados positivos, también tienen sus limitaciones, como la obtención de recursos económicos para lograr la sostenibilidad en el tiempo de tales políticas.

Es bueno acotar, ya para culminar, algunos antecedentes normativos que consagran estos instrumentos y principios, así por ejemplo la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) acuñó en 1972 el principio contaminador pagador, al emitir la Recomendación del Consejo sobre los principios guía relativos a los aspectos económicos de las políticas ambientales (26 de mayo de 1972). A esta recomendación siguieron otras tres: 1) La recomendación del Consejo sobre la aplicación del principio contaminador pagador (14 de noviembre de 1974); 2) La recomendación del Consejo sobre la aplicación en caso de contaminación accidental (7 de julio de 1989); y 3) La recomendación del Consejo sobre el uso de instrumentos económicos en la política ambiental (31 de julio de 1991).

²⁴ Vladimir José Valera Mejías, Pago por Servicios Ambientales, ¿Una opción viable para el financiamiento del desarrollo sostenible en Venezuela?, Universidad Metropolitana, Caracas, S/F, pp. 5,6.

Más adelante, puntualizan González y Montelongo, la Declaración de Río en el principio 16 señaló que las autoridades nacionales deberán procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, tomando en consideración el criterio de que el que contamina debe cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta al interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.²⁵

Escapa a los límites de este trabajo tratar la excelente clasificación de los instrumentos no fiscales, fiscales y financieros, hechos por los autores mexicanos Juan José González e Ivette Montelongo, quienes lo han esquematizado así:

Instrumentos No Fiscales	{	<ul style="list-style-type: none"> 1- Los permisos comercializables en México 2- La ecoetiqueta 3- Los sistemas de depósito y reembolso 4- Los sistemas de precio 			
Instrumentos No Fiscales	{	<table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="vertical-align: middle;">Instrumentos Tributarios</td> <td style="font-size: 3em; vertical-align: middle;">{</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> - Impuestos - Deducciones Fiscales - Excepciones de impuestos </td> </tr> </table>	Instrumentos Tributarios	{	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos - Deducciones Fiscales - Excepciones de impuestos
Instrumentos Tributarios	{	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos - Deducciones Fiscales - Excepciones de impuestos 			
Instrumentos Financieros	{	<ul style="list-style-type: none"> - El superfondo de los E.U.A. - Los fondos sociales en México - El cambio de deuda por naturaleza - Créditos preferenciales 			

En el mismo sentido, el Acuerdo de Cooperación Ambiental derivado del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica dispone que:

“Artículo 2. Compromisos Generales

Con relación a su territorio, cada una de las partes:

- f) promoverá el uso de instrumentos económicos para la eficiente consecución de las metas ambientales”.

Ahora bien, en qué consisten los instrumentos económicos, puede decirse que: son todas aquellas medidas que al aplicarse afectan la rentabilidad de los procesos o tecnologías alternativas, o el precio de algún bien o servicio, modificando las decisiones de los productores o consumidores en el sentido de inducirlos a acciones que contribuirán a reducir los niveles de deterioro ambiental.

²⁵ José Juan González Márquez e Ivette Montelongo Buenavista, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, Universidad Autónoma Metropolitana, Ediciones EON, México, junio 1999, pp. 209-210.

Los instrumentos económicos más usados son los cargos, por lo que a continuación se comentan. Con la denominación de cargos se consideran a todos aquellos pagos que recauda un organismo público, con fundamento en disposiciones jurídicas o administrativas. Bajo esta clasificación se incluyen varios tipos de expresiones: tarifas, tasas, imposiciones, impuestos, tributos, derechos, contribuciones, etc.

La forma más común de aplicación del instrumento económico son los impuestos, las principales ventajas que estos presentan son:

- a) Permiten la internalización de las externalidades, es decir, la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) dentro del precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y permiten la aplicación del principio de que “quien contamina paga”;
- b) El efecto incentivo induce al agente económico a un comportamiento ambientalmente más adecuado, tanto consumidores como productores son inducidos a cambiar de comportamiento en la dirección de un mejor uso de recursos; para estimular la innovación y los cambios estructurales; y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas;
- c) El efecto recaudatorio permite generar fondos que potencialmente se pueden destinar a actividades ambientales.

Queda como tarea pendiente, para un próximo trabajo, el desarrollo del esquema antes esbozado. De momento, solo estas breves referencias, toda vez que, por razones de tiempo y espacio, no es momento para su análisis.

VII. Conclusiones

Al momento de poner los puntos finales a este artículo debo expresar que el abordaje del tema sobre fiscalidad ambiental es de alta complejidad. No solo convergen el derecho tributario y el derecho ambiental, sino también otras disciplinas jurídicas como el derecho de aguas o derecho hidráulico, denominado así por el administrativista Lares Martínez. Inclusive hay que apelar a conocimientos como la Economía Ambiental, que implica mayor destreza en el jurista que asuma su estudio cuestión que deberá hacer con una perspectiva multidisciplinaria.

Es un hecho cierto que en el derecho extranjero existe una enjundiosa doctrina, lo cual no ocurre en Venezuela. Como producto de este estudio se observa que no abundan en el país experiencias prácticas, la legislación patria partiendo de las bases constitucionales es de reciente data.

Por ello he de reconocer el mérito de los autores venezolanos que han tratado con antelación el tema, toda vez que sus investigaciones han servido de guía fundamental y basamento para este artículo.

Compartimos el criterio de Salassa, en que debe haber una armoniosa convivencia y coordinación entre los principios contaminador-pagador y de capacidad contributiva cuando confluyen en el ámbito de un tributo ambiental y, a partir de ello, responder una serie de interrogantes prácticos relacionados con la creación y aplicación de dicho tributo.

La Constitución no menciona explícitamente la tributación ambiental, encuentra cobijo –como lo expresa Blanco Uribe– en el reconocimiento del derecho humano al ambiente junto a la obligación estatal de garantizarlo, y en el principio de seguridad nacional, previsto en el artículo 326 constitucional.

La vinculación y convivencia entre ambos principios se puede plantear en términos simplificados de la siguiente forma: los tributos ambientales siempre deben guiarse por estos dos principios. Ninguno de ellos está por sobre el otro y que su coexistencia simultánea es incuestionable; ambos hacen a la esencia misma de estos gravámenes que son tan ambientales como fiscales, afirma Salassa²⁶.

A partir de ello podemos afirmar que los gravámenes ecológicos, por su naturaleza fiscal y ambiental, están llamados a respetar una doble capacidad en el sujeto pasivo: la capacidad contributiva y la capacidad contaminante. Si se omite la primera ya no estamos ante un tributo y si se resigna la segunda ya no se trata de un gravamen con finalidad ecológica sino puramente recaudatoria.

Por último, Macias²⁷ considera que es necesario diferenciar estos instrumentos económicos tributarios de aquellos que se pueden denominar instrumentos de mercado, como serían los bonos transables, los certificados de emisión o los llamados permisos negociables.

Sin embargo, una fiscalidad ambiental supone una política pública coordinada y articulada, de tal manera que la política fiscal sea concordante con la política ambiental en estos temas tributarios. De lo contrario, se genera descoordinación y poca efectividad del objetivo buscado, esto es, el cambio de comportamiento de los ciudadanos y las empresas.

En lo que respecta a la recepción en el ordenamiento jurídico venezolano de este elemental principio del Derecho ambiental y del Derecho tributario ambiental, por lo menos de manera expresa e indubitada, las noticias no son las

²⁶ Rodolfo Salassa Buix, “Tributos Ambientales. La Aplicación Coordinada de los Principios Quien Contamina Paga y de Capacidad Contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 43, N° 3, diciembre, 2016.

²⁷ Luis Fernando Macias, *¿Qué es Fiscalidad Ambiental?*, 28 de Mayo de 2021. Socio del Área de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible. Philippi Prieto Carrizosa Ferrero DU & Uria (PPU).

mejores, sentencia Abache. Ni en la Constitución, ni en las distintas leyes referidas que tienen por objeto regular los distintos aspectos de la materia ambiental, se encuentra una mención directa al mismo, allende tener algunas aplicaciones de orden práctico en nuestro medio, como lo ha señalado la doctrina. En efecto, se ha considerado que el principio “quien contamina, paga” o principio “contaminador-pagador” constituye uno de los pilares fundamentales del Derecho Ambiental Internacional y Comparado, no obstante, a pesar de ciertas aplicaciones prácticas, aún no ha sido objeto de una verdadera consagración jurídica genérica en nuestro país.

Luego de haber realizado el recorrido teórico del tema, hacemos referencia al tratamiento legal en nuestro sistema, y así entonces señalamos que el legislador venezolano plasmó estos instrumentos en los siguientes textos normativos, en primer lugar, en el área forestal en la “Ley de Bosques y Gestión Forestal” del 5 de junio de 2008, Gaceta Oficial N° 38.946, que establece en su articulado lo siguiente:

“CAPÍTULO IV

INCENTIVOS ECONÓMICOS Y FISCALES INCENTIVOS PARA LA CONSERVACIÓN Y EL DESARROLLO FORESTAL SUSTENTABLE

Artículo 97: El Ejecutivo Nacional estimulará la conservación del patrimonio forestal y el desarrollo forestal sustentable, mediante el otorgamiento, de conformidad con lo previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y su Reglamento, de incentivos económicos y fiscales a las personas naturales o jurídicas y comunidades organizadas que ejecuten actividades y proyectos orientados a la conservación, uso sustentable, protección, recuperación, fomento y mejoramiento de bosques y demás componentes del patrimonio forestal, incluidos el establecimiento de plantaciones forestales, sistemas agroforestales, banco de semillas y viveros forestales.

Podrán así mismo beneficiarse de estos incentivos, las actividades de manejo forestal, industrialización, transformación y procesamiento de bienes forestales que cumplan con los parámetros de sustentabilidad ambiental, eficiencia productiva y responsabilidad social, o que incorporen en sus procesos tecnologías limpias y reducción de impactos ambientales.

Exoneraciones tributarias

Artículo 98: El Ejecutivo Nacional, podrá mediante Decreto, exonerar por un periodo máximo de siete (7) años, del pago total o parcial según proceda, del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuestos de importación o tasas de timbre fiscal por servicios técnicos forestales, en los casos siguientes:

1. Cuando se trate de iniciativas presentadas por comunidades rurales o indígenas para el manejo comunitario del bosque, establecimiento de viveros o participación en la cadena productiva forestal.
2. Cuando se tenga como fin promover el uso integral y múltiple del bosque mediante el desarrollo de actividades ecoturísticas en bosques y tierras forestales, conforme a la normativa que regule la materia.
3. Cuando se pretenda fomentar el aprovechamiento sustentable y transformación de determinados bienes no maderables del bosque o la utilización maderable de especies forestales no tradicionales.
4. Cuando se establezcan, manejen y cosechen, plantaciones o sistemas agroforestales con fines productores.
5. Cuando se establezcan plantaciones forestales protectoras en espacios demarcados como zonas protectoras o área de reserva de medio silvestre.
6. Cuando se establezcan plantaciones forestales con fines de investigación forestal.
7. Cuando se ejecuten proyectos de investigación en materia forestal, que impliquen la adquisición de bienes y servicios para uso exclusivo del proyecto;
8. Cuando se introduzcan, apliquen o desarrollen tecnologías y prácticas de manejo forestal o de transformación y procesamiento industrial, que minimicen el impacto sobre los ecosistemas y contribuyan efectivamente al uso sustentable de bosques nativos y plantados.
9. Cuando se trate del establecimiento de empresas de producción social u otras formas de organización comunitaria para la producción, que tengan por objeto la transformación y procesamiento de bienes forestales.
10. Cuando se trate del suministro de materia prima para el desarrollo y ejecución de proyectos, programas u obras de interés nacional.
11. Cuando se trate de impulsar o favorecer actividades fundamentales para la conservación y desarrollo forestal sustentable.

Exoneración de pago de participación por el uso o aprovechamiento

Artículo 99: El Ejecutivo Nacional podrá exonerar mediante Decreto, el pago total o parcial de la participación que le corresponde a la Nación, prevista en el artículo 75 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, a quienes ejecuten planes de manejo forestal en bosques nativos, como estrategia para fomentar iniciativas para la conservación, el uso múltiple y el manejo sustentable del bosque.

El decreto que se dicte de conformidad con lo previsto en este artículo, determinará las características que las iniciativas deberán presentar para que proceda la aplicación del beneficio contemplado en este artículo.

Créditos

Artículo 101: El Ejecutivo Nacional a través de los órganos competentes, fijará anualmente los porcentajes de las carteras de crédito agrícola e industrial, que serán destinados al financiamiento de las actividades de producción primaria e industrialización forestal, por parte de las entidades crediticias tanto públicas como privadas”.

Del mismo modo, está previsto en dicha Ley: “**Créditos para Plantaciones Forestales y Sistemas Agroforestales Productores (Artículo 102); Créditos para Maquinarias y Equipos Forestales (Artículo 103); Inversión Pública en la Recuperación del Patrimonio Forestal (Artículo 104); Participación del Estado en el Desarrollo Forestal (Artículo 105).**

Pagos por Servicios Ambientales de Conservación del Patrimonio Forestal

Artículo 106: El Ministerio del Poder Popular con competencia en materia ambiental, podrá acordar, mediante normas técnicas, el pago por servicios ambientales a comunidades organizadas involucradas en proyectos de conservación del patrimonio forestal que generen un beneficio colectivo, favoreciendo la prestación de servicios públicos o contribuyendo al mantenimiento del equilibrio ecológico y al mejoramiento de la calidad de vida a nivel local”.

También podemos ver que han sido establecidos estos instrumentos económicos en nuestro sistema jurídico ambiental, particularmente en la Ley Orgánica del Ambiente del 22 de diciembre de 2006, N° 5.833 Extraordinario, que los ha incorporado a su texto de este modo:

“TÍTULO VIII

INCENTIVOS ECONÓMICOS Y FISCALES

Capítulo I

Disposiciones Generales

Establecimiento de los Incentivos

Artículo 102: El Estado establecerá los incentivos económicos y fiscales que se otorgarán a las personas naturales y jurídicas que efectúen inversiones para conservar el ambiente en los términos establecidos en la presente Ley, en las leyes que la desarrollen y en las normas técnicas ambientales, a fin de garantizar el desarrollo sustentable.

Fines de los Incentivos

Artículo 103: Los incentivos económicos y fiscales estarán dirigidos a:

1. Estimular aquellas actividades que utilicen tecnologías limpias o mecanismos técnicos que generen valores menores que los parámetros permisibles, modifiquen beneficiosamente o anulen el efecto de contaminantes al ambiente.
2. Promover el empleo de nuevas tecnologías limpias, sistemas de gestión ambiental y prácticas conservacionistas.
3. Fomentar el aprovechamiento integral de los recursos naturales
4. Establecer programas y proyectos de reforestación y aforestación.
5. Todas aquellas que determinen las leyes especiales.

Identificación de los Incentivos Económicos y Fiscales

Artículo 104: Los incentivos económicos y fiscales a que se refiere este Título son:

1. Sistema crediticio financiado por el Estado.
2. Exoneraciones del pago de impuestos, tasas y contribuciones.
3. Cualquier otro incentivo económico y fiscal legalmente establecido.

Otorgamiento de Exoneraciones

Artículo 105: El Presidente o Presidenta de la República Bolivariana de Venezuela, mediante decreto, oída la opinión favorable de la Autoridad Nacional Ambiental y de la Administración Tributaria Nacional, podrá otorgar las exoneraciones a que se refiere el artículo anterior.

Promoción de Incentivos y Reconocimientos

Artículo 106: El Estado promoverá el establecimiento de incentivos y reconocimientos a los esfuerzos emprendidos por la población, en forma colectiva o particular, relativa a la generación de información orientada a la conservación de un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado.

Incentivos Estadales y Municipales

Artículo 107: Las autoridades estatales y municipales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán establecer incentivos fiscales y económicos en función de lo establecido en el presente Título”.

Igualmente, la Ley de Aguas del 2 de enero de 2007, Gaceta Oficial N° 38.595, ha establecido un sistema económico financiero de la siguiente forma:

“TÍTULO VII

DEL SISTEMA ECONÓMICO FINANCIERO

Capítulo I

Disposiciones Generales

Objetivos

Artículo 88: El Sistema Económico Financiero para la gestión integral de las aguas tiene como principales objetivos:

1. Asegurar el adecuado financiamiento de los instrumentos de gestión previstos en esta Ley.
2. Estimular el uso eficiente de las fuentes de agua para contribuir con la sustentabilidad del recurso.

Principios

Artículo 89: El Sistema Económico Financiero para la gestión integral de las aguas se fundamenta en los siguientes principios:

1. El mantenimiento de la disponibilidad del agua en sus fuentes superficiales y subterráneas demanda la inversión de recursos financieros para garantizar su conservación en cantidad y calidad en el tiempo.
2. Los recursos financieros para la gestión integral de las aguas deben ser aportados por el Estado y los usuarios o las usuarias.
3. Los recursos financieros aportados por los usuarios o las usuarias de las aguas deben invertirse en la conservación y uso sustentable del recurso en los términos establecidos en esta Ley.
4. El manejo de los recursos financieros debe efectuarse en forma eficaz, eficiente y transparente.

Componentes

Artículo 90: El Sistema Económico Financiero para la gestión integral de las aguas comprende las fuentes de financiamiento y el Fondo Nacional para la Gestión Integral de las Aguas.

Capítulo II

Del financiamiento del Sistema Económico Financiero

Fuentes Financieras

Artículo 91: Las fuentes de financiamiento del Sistema Económico Financiero para la gestión integral de las aguas estarán conformadas por los recursos provenientes de:

1. Los aportes presupuestarios del Gobierno Nacional, Estadal y Municipal
2. Los aportes de los usuarios o las usuarias de las aguas, provenientes de la contraprestación por el aprovechamiento previsto en esta Ley.

Las donaciones.

Inversión Planificada de Recursos

Artículo 92: Los aportes financieros que se destinen para la gestión integral de las aguas deben estar enmarcados en los planes sobre la materia y responder a los lineamientos de los Consejos de Región y de Cuenca Hidrográfica previstos en esta Ley.

Financiamiento de la Conservación y Uso

Artículo 93: Los usuarios o las usuarias de las aguas, en sus fuentes superficiales y subterráneas, participarán en el financiamiento de la conservación y uso sustentable del recurso y de sus cuencas de captación, de conformidad con las previsiones establecidas en esta Ley y en las normas que la desarrollen.

Contraprestación por Aprovechamiento

Artículo 94: Los beneficiarios o las beneficiarias de concesiones, asignaciones y licencias de aprovechamiento de aguas aportarán una contraprestación a los fines de la conservación de la cuenca, la cual estará conformada por:

1. El aporte que deben realizar las empresas hidroeléctricas y las de abastecimiento de agua potable.
2. El aporte que deben realizar los otros usuarios u otras usuarias, distintos o distintas de las empresas hidrológicas e hidroeléctricas.

El aporte a que se refiere el numeral 2 del presente artículo se calculará tomando en cuenta el costo del Plan de Gestión Integral de Aguas, el aporte de los gobiernos, empresas hidroeléctricas y las de abastecimiento de agua potable, el volumen anual aprovechado y el factor de uso industrial, comercial y agrícola.

El reglamento dictará los mecanismos para el cálculo del citado aporte.

Tasas

Artículo 95: El otorgamiento de los actos administrativos previstos en esta Ley causará el pago de las tasas siguientes:

1. Expedición del título de concesiones, seis unidades tributarias (6 U.T.)
2. Expedición de licencias de aprovechamiento, dos unidades tributarias (2 U.T.)

Las tasas a que se refiere este artículo se causan y se hacen exigibles simultáneamente con la expedición del acto administrativo”.

Agradezco a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales la oportunidad que me ha dado de participar en este libro homenaje al Dr. Humberto Romero Muci, cuya amistad me honra, y a quien considero uno de los más preclaros juristas de la Venezuela actual.

Culmino con las palabras con las que Miguel de Cervantes acaba el prólogo del Quijote:

“Y con esto Dios te dé salud
y a mí no me olvide”.

¡Enhorabuena, Dr. Romero Muci!

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Principios y Regulaciones de los Tributos Verdes en Venezuela”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 164, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

AGUILERA-KLINK, Federico y ALCANTARA, Vicent, “De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica”, Tesys S.A. Barcelona-Fuhem, Economía, N° 10, Alianza Editorial, Madrid, 1994.

ASTORGA J., Eduardo, “El acceso al agua potable en el siglo XXI”, ponencia presentada en el *I Encuentro Iberoamericano de Doctores y Doctorandos en Derecho Ambiental. Reunión Científica*, Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco, México, 22, 23, 24 y 25 de octubre de 2003.

_____ “La Valoración Ambiental del Territorio, uno de los Servicios Ambientales del Agua”, ponencia presentada en el *I Encuentro Iberoamericano de Doctores y Doctorandos en Derecho Ambiental. Reunión Científica*, Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco, México, 22, 23, 24 y 25 de octubre de 2003.

_____ “La Reconducción del Territorio y su Valoración Ambiental en Función de los Usos y Calidades del Agua”, ponencia presentada en el *I Encuentro Iberoamericano de Doctores y Doctorandos en Derecho Ambiental. Reunión Científica*, Universidad Autónoma Metropolitana – Azcapotzalco, México, 22, 23, 24 y 25 de octubre de 2003.

ATENCIO VALLADARES, Gilberto, “Contribución Parafiscal en la Ley de Bosques”. Cuestiones Jurídicas, *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*, Vol. 7, N° 2, Julio-Diciembre, Universidad Rafael Urdaneta, 2013.

AZQUETA, Diego, “La Problemática de la Gestión Óptima de los Recursos Naturales: Aspectos Institucionales”, en AZQUETA, Diego y FERREIRO, Antonio, *Análisis Económico y Gestión de Recursos Naturales*, Alianza Editorial, Madrid, 1994.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto, “Galicia, Arco Minero del Orinoco y Fiscalidad Ambiental”, publicado en web de la Organización Ambiental Vitalis.

____ *Revista Justicia Tributaria IX*, Edición 2019.

Comunicación para el Neotrópico. “El Programa de Servicios Ambientales de Costa Rica: Pagando por lo que los Bosques Proveen Naturalmente”, marzo 2001. Disponible en: <http://www.Rainforest-alliance.org/programs/cmc/newsletter/mar01-1s.html>. 28-10-2003.

GABALDÓN, Arnoldo (1992:22), La Cumbre de la Tierra, una Interpretación Necesaria, Ministerio del Ambiente, Fundambiente, Caracas-Venezuela.

GÓMEZ, Carlos Mario, “Desarrollo Sostenible y Gestión Eficiente de los Recursos Naturales”, en AZQUETA, Diego y FERREIRO, Antonio, *Análisis Económico y Gestión de Recursos Naturales*.

GONZÁLEZ MÁRQUEZ, José Juan e MONTELONGO BUENAVISTA, Ivette, *Introducción al Derecho Ambiental Mexicano*, Universidad Autónoma Metropolitana, Ediciones EON, México, junio 1999.

GORE, Al, Exvicepresidente de los E.U.A. (1995:A-4), *Diario Nacional*, Caracas, 1995.

LLERENA, Carlos A., “Servicios Ambientales de las Cuencas y Producción de Agua. Conceptos, Valoración, Experiencias y sus Posibilidades de Aplicación en el Perú”, Facultad de Ciencias Forestales, Universidad Nacional Agraria la Molina, Lima-Perú, 2003. Disponible en: <http://www.Ric.FAO.ORG/PRIOR/RECNAT/FORO/LLERENA.PDF>. F.A.O. Presentado en el Foro Regional sobre Sistemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA). Arequipa, Perú, 9-12 de junio 2003. Durante el 3 Congreso Latinoamericano de Manejo de Cuencas Hidrográficas.

MACIAS, Luis Fernando, *¿Qué es Fiscalidad Ambiental?*, 28 de Mayo de 2021.

MARTÍN-MATEO, Ramón, “El Agua como Mercancía”, *Revista de Administración Pública*, N° 152, Mayo-Agosto, 2000.

____ “La Revolución Ambiental Pendiente”, *Revista Mexicana de Legislación Ambiental*, enero-abril 2000, N° 2, Año 1, Ediciones y Gráficos EON S.A de CV, México, 2000.

MEIER, Henrique, “El Derecho Administrativo y la Protección del Entorno Físico y Social en Venezuela”, en *Derecho y Ecología*, Universidad Santa María, Fondo Editorial Lola Fuenmayor, Caracas.

PAGIOLA, Stefano, “El Pago por los Servicios Hídricos”, *Conservación Mundial* 1/2003.

PASOLAC, Programa para la Agricultura Sostenible en Laderas de América Central. Autores: Carlos J. Pérez, Radoslav Barzev, Patrick Herlant. julio 2000. Red de Desarrollo Sostenible de Nicaragua. Disponible en: <http://www.SONNIC.ORG.NI>.

RANGEL GUERRERO, Christi, “Artículo Publicado”, *Revista Venezolana de Ciencias Tributarias Tributura*, N° 13. enero-junio 2004, Universidad Católica de Táchira, 2004.

RODRÍGUEZ-LÓPEZ, Fernando, *Control de la Lluvia Ácida en Europa mediante permisos transferibles*, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1999.

SALASSA BUIX, Rodolfo, “Tributos Ambientales. La Aplicación Coordinada de los Principios Quien Contamina Paga y de Capacidad Contributiva”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 43, N° 3, diciembre 2016

SOSA, Cecilia y MANTERO, Oswaldo, “Derecho Ambiental Venezolano”, Fundación Polar, Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Arte, Caracas, 1983.

THEIN Durning, Alan, *¿Cuánto es Bastante?*, Apóstrofe, Barcelona, 1994.

VALERA MEJÍAS, Vladimir José, *Pago por Servicios Ambientales, ¿Una opción viable para el financiamiento del desarrollo sostenible en Venezuela?*, Universidad Metropolitana, Caracas-Venezuela.

VÉLEZ, Hildebrando G., *Servicios Ambientales*, CENSAT Agua Viva- F o E, Colombia, 2000.

VERCHER NOGUERA, Antonio, “Algunas consideraciones sobre la recepción del principio ‘el que contamina paga’ en el sistema legal español para la protección del medio ambiente”, *Diario 4455*, 12 de enero de 1998, Publicaciones “Curso de especialización en derecho del medio ambiente”, 10 al 27 de enero del 2000, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2000.

BASE IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESTABLECIDA EN LA LOCTI, UN CASO DE INCONGRUENCIA E INJUSTA IMPOSICIÓN

*Elvira Dupouy Mendoza **

SUMARIO

I. Introducción. II. Evolución de la base imponible de la contribución establecida en la LOCTI. III. La necesaria relación de congruencia del hecho imponible y su base de cálculo para una justa imposición. Referencias bibliográficas.

I. Introducción

El fenómeno parafiscal, que inicia su desarrollo en Europa después de la Segunda Guerra Mundial, sin duda ha constituido una realidad creciente en la Hacienda Pública contemporánea y, particularmente en Venezuela, podemos afirmar que en los últimos tiempos se ha producido un incremento importante de este tipo de *contribuciones* o *exacciones* con distintos fines, en el caso que nos ocupa, para la generación de ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones en el país, calificándose además las actividades científicas, tecnológicas, de innovación y sus aplicaciones, de interés público. Es abundante la doctrina sobre el tema siendo estas *exacciones* calificadas como tributos o no, dependiendo de la estructura tributaria adoptada por cada Estado.¹

* Abogado, egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Miembro del Colegio de Abogados del Distrito Federal (hoy Capital), con Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela (UCV) y Diplomado en Derecho Tributario Internacional de la UCAB. Profesora de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la UCAB y de la Especialización en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la UCV. Ex Presidente y Miembro Honorario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Ex Miembro del Directorio del Instituto

En efecto, para algunos autores dichas *exacciones* no tienen carácter tributario, por ser precisamente para-fiscales y tener su fundamento en la solidaridad social. Sin embargo, en el modelo del Estado Social, el tributo no tiene solo un fin meramente recaudatorio como en el pasado. Bajo esta concepción, según GARCÍA NOVOA, el tributo “*no se concibe simplemente como un instrumento de obtención de ingresos sino como parte de un sistema integrado por la dualidad ingreso-gasto, para el logro de ciertos efectos redistributivos. El fundamento último del tributo no es la justicia, sino la solidaridad. La solidaridad legítima y selecciona una modalidad de justicia (la justicia distributiva), de manera que la capacidad económica solo se entiende como una expresión de ésta*”², todo ello en un contexto en donde el Estado de Derecho fue evolucionando en el siglo XX hacia el Estado Social que hoy conocemos y en el cual el Estado, quizás también en exceso, asume funciones e interviene activamente en el ámbito económico y social, por razones de solidaridad.

La naturaleza de las *exacciones parafiscales*, constituye uno de los temas más discutidos en la doctrina tributaria. Para algunos autores, como hemos indicado, se trataría de exacciones no tributarias para fines específicos de interés del Estado, para otros tendrían naturaleza tributaria, siendo el problema su ubicación dentro de la clasificación tripartita clásica de impuestos, tasas y contribuciones especiales. En este contexto, para algunos serían impuestos, para otros tendrían características de las tasas, para otro sector serían contribuciones especiales e inclusive, hay quienes sostienen que constituyen una cuarta categoría autónoma.³ Sin embargo, en lo que sí pareciera haber acuerdo mayoritario en la doctrina, es en su naturaleza tributaria, como asienta MARTÍN, partiendo de que pueden darse

Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Socia de la firma de abogados Rodríguez & Mendoza fundada en 1910.

- ¹ Catalina Hoyos Jiménez, “Tributos Vinculados y Parafiscalidad”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coord.) *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid – Barcelona – Buenos Aires, 2008, p. 816. Señala la autora en este mismo orden de ideas que: “la doctrina utiliza la acepción parafiscal, en muchos sentidos. Algunos autores le niegan totalmente su naturaleza tributaria; y otros aceptando tal connotación, consideran que su concepto obedece al de tasas, contribuciones especiales e incluso impuestos. Finalmente, hay quienes señalan a la parafiscalidad como una categoría tributaria autónoma.”
- ² César García Novoa, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, 2012, p. 95.
- ³ Carlos M. Fonrouge, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Tomo II, 9na. Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003, pp. 892-896. Sobre este tema, ver las distintas posiciones doctrinarias expuestas por el autor, desde el nacimiento de la parafiscalidad, con MORSELLI y su carácter financiero, SAINZ DE BUJANDA y su posición sobre la naturaleza tributaria solo de los impuestos y las tasas o la tesis de su lugar intermedio entre la tasa y el impuesto de DUVERGER, entre otros.

variadas y múltiples prestaciones, éste señala que, “Las contribuciones parafiscales reconocen una genuina naturaleza tributaria, dado que no son cotizaciones voluntarias o libres, sino prestaciones compulsivamente exigidas por el Estado. La circunstancia de que éstas sean recaudadas por organismos descentralizados o semipúblicos no varía, de ninguna manera, la naturaleza señalada”, concluyendo que se trata en este caso de una delegación de la competencia tributaria para la administración y recaudación de dichas contribuciones.⁴ En el mismo sentido FONROUGE, al señalar que se dan las características de los tributos pues, “los aportes, cuotas, contribuciones o como se los llame, son establecidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio; se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria por quienes se hallen en las situaciones previstas por el instituto creador; se destinan a financiar fines estatales”.⁵

Para PLAZAS VEGA, conocedor no solo del tema tributario sino hacendístico, reiterando su definición en otros trabajos, “La contribución parafiscal es una prestación tributaria establecida en la ley, o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto, y a cargo de quienes integran un determinado y único grupo o sector, como instrumento financiero para que se ejecute una actividad de interés colectivo que beneficia a ese determinado grupo o sector, -agregando el autor que- la ‘contribución parafiscal’ es una ‘prestación tributaria’, **porque halla su origen en el poder de imperio y entraña las características de coacción interna y externa que son propias de este tipo de ingresos**”.⁶

Bajo esta concepción de su carácter tributario y crítico del *nomen* de *aporte* con la pretensión de alejar este tipo de *exacciones* o *contribuciones* de su naturaleza real, ROMERO-MUCI denuncia “la divergencia causal entre *forma* y *sustancia*, el desajuste entre *medios* y *finés*, esta vez, entre el (i) *nomen jurídico* utilizado por el texto normativo que tipifica la prestación legal, y (ii) el efecto práctico que la obligación implica para el deudor, nos permitirá desenmascarar la existencia de verdaderos tributos encubiertos bajo la apariencia de otro tipo de prestaciones coactivas, **que se alejan del concepto del tributo por adulteración de alguno de sus componentes fundacionales, pero que mantienen la sustancia del mismo, el efecto práctico de la tributación, esto es, la exacción de la riqueza particular con el propósito de cobertura de fines públicos**”.⁷ En el mismo sentido

⁴ José María Martín, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 225

⁵ Carlos M. Fonrouge, *ob. cit.*, p. 895.

⁶ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Las ideas políticas de la Hacienda Pública*, Editorial Temis, Bogotá, 2000, p. 917.

⁷ Humberto Romero-Muci, “Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología

MEIER, al destacar como rasgo negativo de la parafiscalidad en Venezuela, la “ausencia o precariedad en la técnica tributaria” empleada para definir y configurar los aspectos materiales y objetivos, “imprescindibles” para la tipificación del tributo, sobre la definición del hecho imponible, el nacimiento y extinción de la obligación tributaria, los sujetos pasivos, etc., de conformidad con el Código Orgánico Tributario, agregando el autor, que “la Constitución de 1999 como fuente directa y jerárquicamente superior del ordenamiento jurídico, condiciona el diseño de las ‘exacciones parafiscales’ a la necesaria adaptación a las categorías del género tributo, a los moldes conceptuales y jurídicos que este impone y decididamente, a los principios constitucionales que limitan el ejercicio del poder tributario”.⁸

Nuestra posición, como creemos es la mayoritaria en la doctrina nacional, reconoce la naturaleza tributaria de las *exacciones parafiscales*. Sin embargo, la concepción de algunas de ellas por el legislador, en virtud de las razones antes señaladas, hace que lo difícil sea determinar la ubicación de la exacción dentro de alguna de las categorías tributarias clásicas. Si se trata de una contribución especial, debería estar presente el *beneficio* recibido por el contribuyente, en virtud de la realización de la actividad estatal y que, como tributo vinculado, debiera tener como límite el *costo* de dicha actividad, elementos que están ausentes en muchas de las *exacciones parafiscales* actualmente vigentes, en las cuales el legislador ha establecido la base imponible sin considerar estas notas características de la contribución especial, conforme a la voluntad del legislador, lo que podría llevar a considerar en algunos casos, que en realidad estaríamos frente a un impuesto, o que dichas exacciones constituyen una cuarta categoría autónoma e independiente, siendo necesario hacer el análisis en cada caso concreto.

Este es un tema complejo, que pareciera no estar resuelto, y tampoco es exclusivo del caso venezolano, al respecto SCHINDEL, luego de resumir las distintas posiciones doctrinarias sobre la naturaleza de la parafiscalidad concluye, “que con la denominación de ‘contribuciones parafiscales’ se designan variadas prestaciones pecuniarias coercitivas que, en esencia, tienen las características de ‘tributo’ comentadas...y que su tipificación en alguna de las categorías de la

e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Sicotrópicas”, en *Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas OC1, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2006, p. 217.

⁸ Eduardo Meier García, “El concepto de Tributo y sus Categorías Constitucionalizadas frente a la Decodificación, la Deslegalización y el Auge de la Parafiscalidad”, en *Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas OC1, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2006, p. 281.

clásica división tripartita es, en muchas ocasiones, harto difícil”.⁹ En el mismo sentido ABACHE, para quien “la parafiscalidad es una manifestación tributaria atípica, y su afectación en la esfera patrimonial del contribuyente dependerá del instrumento fiscal que utilice el Estado para ejercer –o *encubrir*, en un intento de ubicarse al margen del sistema tributario y de los límites a la imposición que el mismo exige, como más adelante se desarrollará– su poder de exacción, por lo que resulta concebible que la parafiscalidad se pueda manifestar, como lo plantea HOYOS, en las tres modalidades clásicas de tributos, habilitándose la posibilidad de que existan: (i) impuestos *parafiscales*; (ii) tasas *parafiscales* y (iii) contribuciones *parafiscales*...”.¹⁰

Sin perjuicio de las posiciones doctrinarias, la Constitución nacional en el Título III “De los deberes, derechos humanos y garantías”, Capítulo X “De los deberes”, en su artículo 133 establece el principio de generalidad del tributo, adoptando posición sobre el tema doctrinario en los siguientes términos:

“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

La norma constitucional, igual que las anteriores, establece como medios para coadyuvar a los gastos públicos las tres clásicas categorías tributarias de impuestos, tasas y contribuciones, las mismas propuestas en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID¹¹ y reconocidas en el Código Orgánico Tributario venezolano, desde el primer código del año 1982 hasta el vigente de

⁹ Ángel Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, en Horacio García Belsunce (director), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 615.

¹⁰ Serviliano Abache Carvajal, *De la parafiscalidad venezolana del siglo XXI. Enfoques desde la teoría general del tributo*, versión digital, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2022, p. 23.

¹¹ OEA-BID, Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario, Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C, 1968, Segunda Edición, p. 23. Este modelo, que a su vez fue la base del Modelo de Código Tributario para Venezuela, punto de partida del primer código de 1982, propone estas tres categorías de impuestos, tasas y contribuciones especiales. El modelo señala que: “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

2020, en los mismos términos. En efecto, de acuerdo con el Código Orgánico Tributario:

“Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1°.”¹²

Se evidencia de la norma anterior, que el legislador venezolano parte de la clasificación tripartita de impuestos, tasas y contribuciones; con referencia expresa a las contribuciones de mejoras por la realización de obras públicas y las de seguridad social, a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados por el servicio de previsión prestado por el Estado, a los fines de su financiamiento, agregando las *demás contribuciones especiales*, por lo que pareciera que conforme al Código Orgánico Tributario venezolano, siguiendo el Modelo OEA-BID, las *exacciones parafiscales* no son una categoría autónoma, sino parte de la categoría tributaria de las *contribuciones especiales*, definidas por GARNICA como el tributo cuyo hecho imponible “está constituido por los beneficios derivados de la realización de obras públicas (Contribuciones de mejoras) o la realización de servicios estatales, tales como la seguridad social (Contribuciones de seguridad social)”,¹³ entre otros servicios, agregamos.

Independientemente de la posición que se adopte, la realidad es que el fenómeno parafiscal llegó para quedarse y, como afirma HOYOS, “Los Estados deben propender por tener un exacto control sobre la parafiscalidad -ya que desconocerla, al menos en nuestros tiempos, es casi imposible-, pues de otro modo pueden perder la visión general de la economía pública y, con ello, generar sobrecargas a los administrados, así como gastos que no tienen un norte ni un control especial. Ello, como resulta obvio, puede repercutir en el desconocimiento de otros principios constitucionales como los de equidad y justicia en la repartición de las cargas públicas”,¹⁴ posición que implica una visión no solo desde la perspectiva del derecho tributario sino hacendístico, como fue su origen. Así mismo, como advierte MEIER en diversos trabajos, “que un ingreso sea parafiscal no implica que sea paratributario, en el sentido de poder esquivar las garantías técnicas propias del diseño de los tributos. La finalidad extrafiscal de determinada exacción y el destino específico de lo recaudado, no son elementos

¹² El referido artículo 1° del código establece lo siguiente: “Las disposiciones de este Código Orgánico, son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos...”, dentro de los cuales se encuentran las contribuciones a las que se refiere el artículo 12 del mismo código.

¹³ Onéximo Garnica Prato, *Las Contribuciones Especiales en España y en Venezuela*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2001, p. 266.

¹⁴ Catalina Hoyos Jiménez, “Tributos Vinculados y Parafiscalidad”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coord.), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, p. 818.

suficientes para que su creación y exigibilidad se haga prescindiendo de los principios, derechos y garantías constitucionales que tutelan la tributación, en especial, de los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y capacidad contributiva. Independientemente de sus fines, incluso si son extrafiscales, y sin reparo en el desenlace presupuestario de tales ingresos, la ley ordinaria que regule el tributo deberá hacerlo con estricta sujeción a las normas generales del Código Orgánico Tributario”.¹⁵

En las últimas décadas, ha tenido un importante desarrollo en el país el establecimiento de *exacciones parafiscales* con múltiples y diversos objetivos, incluso en un número desproporcionado para el tamaño de la economía venezolana, lo que no dudamos incide negativamente en el control de las finanzas estatales. La doctrina nacional ha criticado este excesivo número de exacciones, establecidas en muchos casos vulnerando principios básicos de la tributación, su propia naturaleza de tributo y atentando contra principios presupuestarios clásicos, tales como el de universalidad, no afectación y unidad del tesoro o de caja, lo que ha traído una desintegración y desorden del *sistema tributario*, devenido en *régimen tributario* en su esencia y finalidad, en detrimento de los derechos de los contribuyentes, al estar concebidas como si no formasen parte de todo un entramado de tributos que ejercen su presión fiscal sobre un mismo patrimonio y, que deben estar integrados armónicamente, dentro de un sistema que está sometido a regulaciones constitucionales y legales.

La doctrina nacional ha sido muy crítica con el establecimiento desmedido de estas contribuciones. Sobre este elevado número de *exacciones parafiscales* RUAN expresa que, “El abuso de la figura de las exacciones parafiscales conduce al menoscabo de la legalidad tributaria y presupuestaria; atenta contra los principios de generalidad e igualdad de los tributos, incrementa el deterioro de la unidad de caja del sector público; aumenta el desbalance entre los fines públicos; disminuye el control financiero; genera incongruencias entre los tributos y atenta contra la unidad del sistema financiero del Estado”¹⁶. Es lo que muy acertadamente ROMERO-MUCI resume como el “fenómeno anarquizante de la parafiscalidad”, alertando que el mismo “(i) Desde un punto de vista jurídico constituye una grave quiebra del Estado de Derecho y de la unidad y coherencia que impone la racionalidad institucional del sistema fiscal. Vulnera los principios tributarios clásicos promoviendo la deslegalización de la exacción, el cálculo arbitrario de bases imposables, -a las que nos referiremos en el presente trabajo- ignora las exigencias del principio de seguridad jurídica al promover la dispersión

¹⁵ Eduardo Meier García, “Racionalidad y Parafiscalidad en Venezuela. A propósito de la obra de Gabriel Ruan Santos”, en Carlos E. Weffe H. y Gilberto Atencio Valladares (Coord.) *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, p. 463.

¹⁶ Gabriel Ruan Santos, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo Monográfico 1, Ediciones Liber, Caracas, 2008, p. 103.

normativa caótica y al hurtar al ciudadano la disponibilidad de los medios de defensa sistematizados en el Código Orgánico Tributario, respecto de prestaciones patrimoniales coactivas, que materialmente constituyen tributos a pesar de la adulteración de su forma mediante una semántica engañosa. (ii) Desde un punto de vista económico y financiero, constituye un morbo anarquizante del sistema tributario que eleva la presión fiscal mediante la creación de tributos desarticulados de la política económica del Estado, que no consultan la capacidad económica real y frustran su organización presupuestaria.¹⁷(Interpolado de la autora).

La cita anterior de ROMERO-MUCI, aunque del año 2006, es absolutamente descriptiva de esta realidad de la parafiscalidad en el país, muy propicia a los fines de este trabajo elaborado para el libro en homenaje a su obra jurídica. Es evidente para todos los operadores económicos que existe una concepción autónoma y anárquica de la parafiscalidad, en la que está ausente toda noción de armonización fiscal con los demás tributos previstos en nuestra legislación, y de los aspectos fundamentales integradores del tributo, para ilegal e ilegítimamente aumentar la recaudación de estos entes parafiscales. En el caso específico del aporte en materia de ciencia y tecnología, ATENCIO expresa, como muestra clara de su falta de armonización, que “la utilización de la misma base imponible en el tributo LOCTI, en relación con la misma base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de Índole Similar, refleja el impacto que representa para los contribuyentes. Incluso podría llegarse a calificar una identidad de hechos imposables, por la realización de una misma actividad económica...”;¹⁸ coincidiendo con el autor, y así lo proponemos en nuestro trabajo, creemos que muchos de los criterios establecidos doctrinaria y jurisprudencialmente en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas, podrían aplicarse en el *aporte* LOCTI y particularmente, en lo que respecta a su base imponible como veremos más adelante.

Por otra parte, ello se ve reflejado en un incremento de la presión tributaria sobre los contribuyentes, considerando que estas exacciones se aplican con los demás tributos, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, el Impuesto a los Grandes Patrimonios y el mismo Impuesto sobre Actividades Económicas, por mencionar algunos de los más importantes, lo que podría conducir a violaciones del principio de capacidad contributiva, habida cuenta de que el patrimonio afectado es el mismo y aquella, como límite a la imposición, no puede verse en forma aislada, con

¹⁷ Humberto Romero-Muci, *ob. cit.*, p. 262.

¹⁸ Gilberto Atencio Valladares, “La Armonización de la Parafiscalidad en el Sistema Tributario Venezolano”, en *Memorias X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema II. Armonización Tributaria*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2011, p. 279.

relación a un tributo en particular, sino que también debe ser considerada desde la perspectiva de la tributación en general y cómo ésta afecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, más aún cuando quien detenta el poder tributario para crearlos es el mismo poder nacional.

Los principios de capacidad contributiva y justicia tributaria, implican que la contribución al sostenimiento de las cargas públicas debe ser en proporción a la capacidad económica del contribuyente, sin excesos que tomen de su patrimonio sumas más allá de lo razonable, como afirma LUQUI, “(...) la carga tributaria, en principio, sólo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza. La medida de esa porción la dará, aparte de las siempre variantes circunstancias de tiempo, lugar y país, la propia naturaleza de la riqueza y la función que el Estado le atribuya al tributo de que se trata.”¹⁹

De allí que, como apunta PISTONE, para la existencia de una justa tributación, deba considerarse que “el principio de capacidad contributiva no tiene solo una dimensión sustancial, sino también una relevancia procedimental, ya que la carga tributaria no se debe considerar sólo en términos nominales o teóricos, sino también respecto a los tributos que el Estado efectivamente recauda e ingresa”,²⁰ lo cual es predicable en cualquiera de nuestros países, siendo para ello necesaria la armonización de las leyes y normas tributarias en general, como consecuencia de la señalada incidencia de los tributos establecidos sobre un mismo patrimonio, responsabilidad que constitucionalmente corresponde en Venezuela al poder nacional,²¹ y que debería comprender la armonización global de todos los tributos que recaen en el contribuyente, no solo aquellos que correspondan a otros entes político territoriales como los Estados y los

¹⁹ Juan Carlos Luqui, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1993, p. 54. Continúa el autor señalando que: “de cualquier modo que se lo mire, con el ortodoxo criterio de los clásicos o con el dinámico pensamiento de la funcionalidad de la hacienda pública, desde el punto de vista constitucional, la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que se produciría si esa porción no *guardara esa razonable prudencia a que nos hemos referido...*”.

²⁰ Pistone Pasquale, “Relatoría”, en *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Nuevas Formas de Imposición a la Renta*, Editorial Torino, Caracas, 2008, p. 113.

²¹ El artículo 156 de la Constitución Nacional en su numeral 13, establece entre las competencias atribuidas al poder nacional: “La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alcúotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la seguridad interterritorial.”

Municipios, sino también del gran número *exacciones parafiscales* establecidas igualmente por el poder nacional.

Sobre este tema, en el marco de las “Propuestas para una Reforma Tributaria en Venezuela” presentadas en las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario en el año 2011, PALACIOS ha destacado la necesidad en el país de una reforma tributaria que, entre otras cosas, como señalamos, armonice los distintos tributos aplicables, “En el caso de Venezuela, la existencia de diversos entes públicos territoriales con características autonómicas, poder tributario (creación del tributo) y potestad tributaria (facultad de exigirlo), que necesariamente exigen la lógica vinculación de un tributo con otro a objeto de evitar la superposición en sus efectos económicos en perjuicio de los supremos intereses del Estado configurado constitucionalmente, ha sido motivo de preocupación por distintos actores institucionales...En el caso específico del sistema tributario venezolano, la necesaria y postergada racionalización debe estar condicionada a un plan maestro de reforma que responda a lineamientos generales, en algunos casos con fundamentación en disciplinas no jurídicas, pero auxiliares de estas, que permitan partir de la definición de políticas tributarias y de administración tributaria susceptibles de ser recogidas y traducidas en cambios armónicos del ordenamiento jurídico y en la definición de procesos y sistemas de gestión tributaria”, proponiendo el autor, como lineamientos generales para estos fines, entre otros aspectos, “la coordinación del sistema tributario con los objetivos y fines del sistema económico” y “la armonización y coordinación permanente de las entidades dotadas de poder tributario para que las incidencias y efectos económicos y sociales de sus exacciones no desvirtúen los fines del sistema tributario constitucionalmente esbozados”.²²

Planteamientos como los formulados, parecieran elementales para una reforma tributaria en el país, por cuanto la carga tributaria total, generada por la diversidad de tributos aplicables, como hemos indicado, siempre recaerá sobre un mismo patrimonio. En palabras de MOSCHETTI, “Será...ilegítima la exacción tributaria por violación del principio de capacidad contributiva...si la carga global llega al punto de poner en peligro la pervivencia de la economía privada (y, por ende, la misma capacidad contributiva) o impide la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional”.²³

²² Leonardo Palacios Márquez, “Informe de Relatoría Tema I. Propuestas para una Reforma Tributaria en Venezuela”, en *Memorias X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Relatoría General Tema I*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2011, pp. 28-31. Para profundizar en este tema ver Informe de Relatoría completo.

²³ Francesco Moschetti, “El principio de la capacidad contributiva” en Andrea Amatucci, (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Editorial Temis S.A, Bogotá-Colombia, 2001, p. 268.

Ello sin llegar al extremo de una tributación que resulte confiscatoria, expresamente prohibida en el artículo 317 de la Constitución Nacional.

La jurisprudencia venezolana también ha reconocido la importancia del principio de capacidad contributiva como límite a la imposición y, concretamente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 21 de noviembre de 2000, *caso Heberto Contreras Cuenca*, ha declarado “que dicho principio debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo”. Reconociendo así mismo que la capacidad contributiva “constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”.²⁴

Por último, con respecto a este fenómeno parafiscal venezolano, no podemos dejar de mencionar como un inciso a nuestro tema, que, en estas leyes especiales *parafiscales*, normalmente se establecen procedimientos y regímenes sancionatorios propios para los ilícitos tributarios, distintos a los previstos en el Código Orgánico Tributario, lo cual representa una involución en el marco del esfuerzo codificador llevado a cabo en Venezuela hace cuarenta años. En efecto ya desde el año 1968, con base en el señalado Modelo de Código Tributario OEA-BID, antecedente del Proyecto de Código Tributario para Venezuela,²⁵ con fundamento en el cual en el año 1982 se promulga el primer Código Orgánico Tributario, se logró exitosamente sistematizar en un solo texto las normas fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal (al unificar los procedimientos aplicables, antes sujetos al arbitrio de cada Administración Tributaria y sus funcionarios), y uno de los avances más importantes, fue precisamente la unificación del régimen sancionatorio y los procedimientos aplicables.

En materia sancionatoria y en virtud de la codificación, deben prevalecer las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, en virtud de lo dispuesto por su artículo 79, de acuerdo con el cual las

²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional de fecha 21 de noviembre de 2000, *caso Heberto Contreras Cuenca*, consultada en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397_211100-00-1557%20.htm

²⁵ Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Washington, D.C, 1968. En la Exposición de Motivos la Comisión expresó que dicho Proyecto “ha pretendido sistematizar los principios fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal y penal, dentro de las directivas impuestas por los derechos constitucionales latinoamericanos y recogiendo los adelantos de la doctrina jurídica tributaria contemporánea, preferentemente a través de las manifestaciones más destacadas en América Latina”.

disposiciones generales allí previstas “se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción de los previstos en la normativa aduanera”, por lo que estos ilícitos y procedimientos sancionatorios establecidos en las leyes especiales como la LOCTI, serían contrarios a lo establecido por el Código Orgánico Tributario, de aplicación preferente por su carácter de código orgánico y constituir la ley marco en la materia. En otras palabras, hemos vuelto al pasado, cuando, como afirma CASÁS, “Admitida la autonomía del derecho tributario, su codificación, al menos limitada...se convierte en un vehículo imprescindible para la afirmación de la certeza, la seguridad y el perfeccionamiento dogmático de esta rama jurídica”.²⁶

II. Evolución de la base imponible de la contribución establecida en la LOCTI

Sobre la base imponible podemos señalar que, en términos generales, constituye la cuantificación del hecho generador de la obligación tributaria, que será fija o variable, según se haya establecido directamente la cantidad a pagar, o que ésta dependa de la aplicación de alícuotas o, el establecimiento de alguna otra unidad de medida, que permita determinar este monto. El Código Orgánico Tributario, al establecer el principio de legalidad tributaria, en el artículo 3 establece en el numeral 1° que sólo a las leyes corresponde: “Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo”.

El trabajo que nos ocupa es acerca de una de estas *contribuciones o exacciones parafiscales* vigentes en el país, también una de las más importantes, y que es la contribución o, como señala la ley, *aporte* para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones. Se incorpora al régimen tributario venezolano en la primera *Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación* dictada en el año 2005,²⁷ estableciéndose la contribución en un porcentaje aplicable sobre los ingresos brutos obtenidos en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes, según se tratase de la comercialización de propiedad intelectual de bienes y servicios, actividades de hidrocarburos, minera

²⁶ José Oswaldo Casás, “El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967-Hito y punto de referencia para la consolidación dogmática del Derecho Tributario en estas latitudes”, en *30 años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*, Tomo IV, Conferencias Magistrales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, p. 72.

²⁷ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.242 de fecha 03 de agosto de 2005.

y eléctrica, otros sectores productivos distintos de los anteriores y las inversiones extranjeras en alguno de los sectores económicos allí descritos.²⁸

Las *grandes empresas* aportantes, podían dar cumplimiento a su obligación mediante el pago o inversiones, obviamente dentro del objeto de la ley, en los términos que fueron desarrollados en el Reglamento Parcial de la Ley de 2006, por lo que RUAN calificó este *aporte*, como una “obligación tributaria con modalidades de cumplimiento alternativo, pues consiste en la imposición legal de una prestación coactiva predominantemente de dar, en combinación con obligaciones de hacer, destinadas al cumplimiento de los fines públicos determinados en la LOCTI”.²⁹ Esta modalidad de cumplimiento, no obstante sus bondades, fue posteriormente eliminada.

La Reforma Parcial efectuada a la Ley en el año 2010,³⁰ entre otros aspectos y, manteniendo el gravamen en función de la naturaleza de la actividad realizada por el contribuyente, incorpora un nuevo artículo con el número 26, el cual establece que el aporte será anual y estará constituido por los ingresos brutos obtenidos, de acuerdo con la actividad a la que se dedique el contribuyente, en el ejercicio económico inmediato anterior. En este sentido, los porcentajes del 2%, 1% y 0.5%, se mantienen aplicables sobre los ingresos brutos derivados de la actividad realizada: casinos, bingos y máquinas tragañiqueles; industria y comercio del alcohol, especies alcohólicas y tabaco; hidrocarburos e hidrocarburos gaseosos y minera realizada por empresas privadas o públicas; y finalmente cualquier otra actividad económica no incluida en las anteriores.³¹

²⁸ En efecto, la primera Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación de 2005, establecía la base imponible de la contribución, sobre la base de los ingresos brutos obtenidos. Así mismo, se establecían igualmente alcúotas específicas según el tipo de actividad desarrollada por el contribuyente, en el artículo 34 en materia de propiedad intelectual; el artículo 35 sobre las actividades relativas a hidrocarburos e hidrocarburos gaseosos; el artículo 36 sobre actividades mineras y eléctricas; el artículo 37 sobre otras actividades distintas de las anteriores y, finalmente, el artículo 38, relativo a las actividades realizadas por empresas constituidas o domiciliadas en el extranjero o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, que realizaran cualquiera de las actividades anteriores en el territorio nacional.

²⁹ Gabriel Ruan Santos, *ob. cit.*, p. 54.

³⁰ Publicada en Gaceta Oficial N° 39.575 de fecha 16 de diciembre de 2010.

³¹ En efecto, el artículo 26 de la Ley de 2010 que citamos a continuación parcialmente, establecía los porcentajes aplicables en los siguientes términos: “1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Tragañiqueles, y todas aquellas vinculadas con la industria y el comercio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco; 2: Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de

El Reglamento Parcial de dicha Ley del año 2011, *Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación referido a los Aportes, el Financiamiento y su Resultado, y la Ética en la Investigación, Tecnología e Innovación*, establecía una serie de conceptos a los fines de la aplicación de la ley. Destacamos de ellas en primer lugar, la posición del reglamentista sobre el carácter de contribución especial del aporte, cuando lo define como: “**2°.2. Aporte:** Contribución especial que se impone a los sujetos obligados de conformidad con lo dispuesto en el Título III de la Ley de destinar un porcentaje de sus ingresos brutos anuales en las actividades de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones”. Así mismo, introduce por primera vez el concepto de ingreso bruto a los fines de la aplicación de la ley: “**2°.4. Ingreso Bruto:** Se refiere a los beneficios económicos que obtienen los aportantes por cualquier actividad que realicen, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos. A tal efecto, se excluirán de la base de cálculo del aporte las exenciones o exoneraciones previstas en las leyes para la determinación del mismo”.³²

Se evidencia de dichas definiciones, el reconocimiento por el reglamentista del carácter de *contribución especial* del *aporte*, por lo que no hubo dudas sobre su carácter tributario y ubicación dentro de las categorías especificadas en el artículo 12 del Código Orgánico Tributario, y que éste tiene por finalidad su afectación a las actividades de ciencia, tecnología e innovación y sus aplicaciones. Por otra parte, el reglamentista estableció un concepto de ingreso bruto a los fines de la aplicación del aporte, que debió ser establecido por la propia ley, siendo tales ingresos la base imponible del aporte, por lo que su determinación por vía reglamentaria era contraria al principio de legalidad

Hidrocarburos y la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda explotación minera, su procesamiento y distribución; 3: Cero coma cinco por ciento (0.5%) en el caso de empresas de capital público cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda explotación minera, su procesamiento y distribución; y 4: Cero coma cinco por ciento (0.5%) cuando se trate de cualquier otra actividad económica”.

³² Reglamento dictado mediante Decreto N° 8.579 publicado en Gaceta Oficial N° 39.795 de fecha 8 de noviembre de 2011. La citada disposición reglamentaria, que estableció el concepto de ingreso bruto a los fines del aporte, fue posteriormente derogada por la reforma de la Ley del año 2014, al incorporarse en el texto de la ley, una definición de ingreso bruto a los fines del aporte que amplía la base imponible de la misma. En efecto, la Disposición derogatoria del Decreto-Ley establece que se deroga el numeral 4 del artículo 2 y el artículo 8 del Reglamento, publicado en la Gaceta Oficial N° 39.795, de fecha 8 de noviembre de 2011.

tributaria, establecido en el artículo 317 de la Constitución y desarrollado por el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.³³

El referido concepto de ingreso bruto, establecido en el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento Parcial de la LOCTI de 2011, fue expresamente derogado en la Reforma de la LOCTI del año 2014, efectuada conforme a Decreto N° 1.411 mediante el cual se dicta el *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación*,³⁴ que estableció un concepto de ingreso bruto a los fines de la contribución, con algunas variantes respecto al previamente establecido. En efecto, el párrafo primero del artículo 26 del Decreto-Ley estableció que: “se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que, de manera habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos deducciones de ningún tipo.” En esta definición contenida en la reforma de la ley, se adopta un concepto más amplio con respecto a la ley anterior, similar en algunos aspectos, al establecido a los fines del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, reconociendo únicamente la exclusión de los ingresos que el contribuyente esté obligado a restituir, los cuales evidentemente no constituirán en definitiva un ingreso para éste.³⁵

A los fines de la determinación de la base imponible de la *contribución o aporte*, el párrafo segundo del referido artículo 26, incorpora una disposición conforme a la cual, y en beneficio del ente recaudador del aporte: “Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, se calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.”

³³ Establece el artículo 317 de la Constitución: “No podrá cobrarse impuesto, tasa o contribución alguna 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. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”; por su parte, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, al desarrollar la norma constitucional en su numeral 1°, establece que solo la ley puede: “Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo”.

³⁴ Publicada en Gaceta Oficial N° 6.151 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014.

³⁵ Establece el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal vigente, que: “Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante”.

En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Ciencia, Tecnología e Innovación* de 2014, se establecía que los contribuyentes estaban obligados a aportar anualmente un porcentaje de los ingresos brutos efectivamente *devengados* en el ejercicio económico inmediatamente anterior, por cualquier actividad que realizaran, porcentaje éste que reiteramos, depende de la naturaleza de la actividad. Así mismo, al ser derogada la disposición reglamentaria, fue derogada la posibilidad de exclusión de la base imponible de *las exenciones o exoneraciones previstas en otras leyes para la determinación del mismo*, siendo esto lo correcto, ya que la base imponible del tributo debe estar establecida solo por la ley y éste había sido un exceso reglamentario, aun cuando hubiese sido favorable a los contribuyentes.

Como hemos señalado, se incorporan en el Decreto-Ley de 2014, los elementos integradores de la base de cálculo del tributo, sin embargo, posteriormente, bajo el subterfugio del establecimiento del procedimiento para la declaración, autoliquidación y pago del *aporte*, se dictaron disposiciones relativas a su base imponible, al remitir a la información contenida en casillas específicas de la Declaración de Rentas del contribuyente. Nuevamente mediante actos de rango sublegal, Providencia Administrativa N° 015-029 de fecha 15 de abril de 2021³⁶, corregida por error material mediante Providencia Administrativa N° 015-047 de fecha 20 de mayo de 2021³⁷, la Presidente Encargada del FONACIT, dictó la “*Normativa mediante la cual se establece el procedimiento correspondiente a la declaración, autoliquidación y pago de los aportes para la ciencia, tecnología e innovación y la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte*”, cuyo objeto según su artículo 1° es: “informar los componentes para el cálculo del aporte a la ciencia, tecnología e innovación y el procedimiento que debe cumplirse para la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte”. Como se evidencia de dicha norma, ella establece que su objeto es informar sobre los que denomina *componentes* para el cálculo del aporte, es decir, los *componentes* para la determinación de la base imponible o base de cálculo que, reiteramos, solo puede estar establecida por la ley, lo que la doctrina nacional ha denominado la *deslegalización tributaria*, evidenciada no solo en el caso LOCTI, sino en gran parte de las contribuciones actualmente vigentes.³⁸

En efecto, contraviniendo el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 317 de la Constitución y desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, la señalada Providencia Administrativa, amplía la base

³⁶ Publicada en Gaceta Oficial N° 42.128 de fecha 17 de mayo de 2021.

³⁷ Publicada en Gaceta Oficial N° 42.131 de fecha 20 de mayo de 2021.

³⁸ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, pp. 33-34. Sobre este tema se ha pronunciado el autor, siendo esta deslegalización sin duda una clara transgresión del principio de Reserva Legal, tal como lo han denunciado también en diversos trabajos Romero-Muci, Meier y Fraga Pittaluga, cuyas posiciones sobre el particular allí se citan.

imponible establecida en el Decreto-Ley de 2014, para la determinación del aporte. El párrafo primero del artículo 3 de dicha Providencia, remite directamente a la Forma DPJ 99026 de la Declaración de Rentas del aportante en los siguientes términos:

“El Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en lo sucesivo “**FONACIT**”, a los fines de determinar el monto del aporte, se apoyará en los datos suministrados por el aportante en la ‘Forma DPJ 99026 Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto sobre la Renta (ISLR) presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)’, procediendo a la sumatoria de las casillas 711 denominada: Total ingresos netos (fuente territorial), 780 denominada: ingresos netos (fuente extraterritorial) y 970 denominada: ingresos propios de la actividad (rentas exentas/exoneradas)”(Destacado y subrayado de la Providencia).

Como complemento de ello, el párrafo segundo del mismo artículo 3 de la Providencia, establece que:

“El aportante procederá a calcular el aporte bajo la fórmula de multiplicar el monto obtenido por la sumatoria de las casillas indicadas en el Párrafo Primero por el porcentaje de la alícuota comprendida entre el cero coma cinco por ciento (0.5%), uno por ciento (1%) y dos por ciento (2%) dependiendo de la actividad económica que realice, en atención a lo dispuesto en el artículo 26 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”.

La Providencia Administrativa, en el párrafo 3 del artículo 3, repite (sin que ello sea necesario), el concepto de ingresos brutos que ya se encuentra establecido en el señalado el artículo 26 del Decreto-Ley de 2014. Por su parte, en el párrafo 4 del artículo 3, sin consideración alguna de la naturaleza de la actividad realizada por el contribuyente, agrega que:

“No formarán parte para el cálculo del aporte, aquellos ingresos que obligatoriamente deban ser restituidos en su totalidad, sin admitir costos ni deducciones, por consiguiente, formarán parte de la base imponible a los fines del aporte para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos por intereses, los ingresos por dividendos obtenidos, los ingresos por colocación de bonos sea cual fuere su denominación, los ingresos operativos, entre otros”.

Por otra parte, el párrafo quinto del artículo 3 (sin que exista previsión alguna en el Decreto-Ley de 2014), dispone que:

“Las exoneraciones establecidas para el Impuesto sobre la Renta o para cualquier otro tipo de impuesto, tasa o contribución, no aplicarán al pago de los aportes para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones”.

De conformidad con los párrafos séptimo y octavo del artículo 3 de la Providencia Administrativa, se desprende que, a los fines de la declaración se reconoce el carácter de *plena prueba* a la señalada Forma DPJ 99026 Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto sobre la Renta (ISLR) presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de obligatoria presentación al FONACIT a los fines de poder realizar la declaración correspondiente y, además se considera un *indicio de incumplimiento del aporte*, que no haya concordancia entre la declaración presentada al FONACIT y dicha Forma DPJ 99026, lo que motivará los reparos correspondiente y apertura del procedimiento sancionatorio establecido a tales efectos, todo lo que da cuenta de la gravedad de las consecuencias de la ilegal e inconstitucional pretensión administrativa.

Por otra parte, el artículo 7 de la Providencia Administrativa, establece que cualquier *discrepancia* entre la Declaración Jurada con la información suministrada por el aportante, respecto a la contenida en las casillas de la señalada Declaración de Rentas, dará lugar a la improcedencia de la solicitud del certificado electrónico de solvencia, el cual sólo será expedido, una vez subsanada dicha *discrepancia*. Es decir que, el contribuyente no puede determinar por sí mismo, de acuerdo con el artículo 140 del Código Orgánico Tributario³⁹ y con base en la información contenida en su contabilidad y los soportes correspondientes, la base de cálculo del aporte, porque ilegalmente, mediante un acto administrativo de rango sublegal, como es la señalada Providencia Administrativa del FONACIT, a los fines de su declaración debe partir de la información de su Declaración de Rentas (Forma DPJ 99026), la cual contiene partidas que no necesariamente deben formar parte de la base imponible, obligando al contribuyente a declarar de acuerdo con el criterio administrativo.

Como corolario de lo antes señalado, este año 2022 la Asamblea Nacional dictó la *Ley Orgánica de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia Tecnología en Innovación*.⁴⁰ Nos referiremos a continuación solo a los aspectos que consideramos pertinentes a los fines del presente trabajo. Dicha ley, en sus aspectos normativos sobre los sujetos pasivos y alícuotas se mantiene igual en sus aspectos esenciales, haciendo algunas modificaciones, tales como la contenida en el artículo 30 para establecer el monto a partir del cual los sujetos indicados en la norma están obligados a aportar, siendo éste modificado de 150.000 unidades tributarias (como se establecía en leyes

³⁹ El artículo 140 del Código Orgánico Tributario establece que: “Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario...”.

⁴⁰ Publicada en Gaceta Oficial N° 6.693 Extraordinario de fecha 1° de abril de 2022.

anteriores), a 150.000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor establecida por el Banco Central de Venezuela en el ejercicio fiscal anterior, unificando criterios con el Código Orgánico Tributario de 2020 y, en el artículo 31, de acuerdo con el cual, los aportes (que antes debían declararse durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio fiscal correspondiente), ahora deberán declararse mensualmente, lo que pone en evidencia su intención recaudatoria.

Ahora bien, en cuanto a la base imponible y concretamente en lo que respecta al concepto de ingreso bruto, la ley dictada por la Asamblea Nacional, en lugar de hacer las correcciones de la errática e ilegal Providencia Administrativa del año 2021, mediante su derogatoria expresa como lo hizo el Decreto-Ley de 2014 con el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento Parcial de 2011, incorpora al texto de la ley su contenido, con lo cual lo que se hace es acentuar las violaciones constitucionales y legales que esto conlleva, ampliando ilegítimamente la base imponible del *aporte* y desconociendo, con fines meramente recaudatorios, aspectos fundamentales de los elementos que conforman la obligación tributaria.

III. La necesaria relación de congruencia del hecho imponible y su base de cálculo para una justa imposición

Como hemos expresado, la nueva LOCTI de 2022 dictada por la Asamblea Nacional, en lugar de corregir las ilegalidades contenidas en la Providencia Administrativa del año 2021 del FONACIT, las incorpora al texto de la ley, pretendiendo con ello *legalizar lo ilegalizable*, por cuanto, aun cuando ahora formen parte de la ley, la inclusión de estos *componentes* de la base imponible de la contribución, como los denomina la Providencia Administrativa, es contraria a los principios de legalidad tributaria, capacidad contributiva y justicia tributaria, al incluir en la base de cálculo de la contribución, partidas que en modo alguno deberían formar parte de ella.

Con esta incorporación a la ley, se pretendió dar un *manto de legalidad* a disposiciones que son contrarias a los aspectos sustanciales de la configuración de todo tributo y específicamente, en cuanto a su elemento de cuantificación, con la finalidad de lograr un incremento en la recaudación del *aporte*. En primer término, el artículo 28 de la LOCTI de 2022 establece que los aportes provendrán de personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional. Al determinar quiénes aportan, el artículo 30 establece nuevamente que serán aquellas personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República, que realicen actividades económicas en el país y que hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a 150.000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor establecido por el Banco Central de Venezuela, en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Finalmente, establece el artículo 31 que:

“Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán mensualmente un porcentaje de los ingresos brutos en el ejercicio económico mensual inmediatamente anterior, de la siguiente manera:

1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Casas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la producción, el comercio y expendio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco.

2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado, cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que Reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás Materiales Estratégicos.

3. Cero coma cinco por ciento (0.5%) en el caso de empresas de capital público, cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que Reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás Materiales Estratégicos.

4. Cero coma cinco por ciento (0.5%) de los ingresos brutos efectivamente percibidos, en el caso de empresas dedicadas a cualquier otra actividad económica no prevista en los numerales anteriores.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales que de modo habitual, accidental o extraordinario devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, incluso los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos, entre otros, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo.

Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos”

De la norma transcrita, se desprende que:

1. El hecho imponible, generador de la obligación tributaria es la *realización de actividades económicas en el territorio nacional*, por los sujetos pasivos allí indicados;
2. La norma modificó a mensual el período para la liquidación y pago del *aporte*;

3. Como en leyes anteriores, la alícuota aplicable no es una sola, sino del 0.5%, el 1% y el 2%, según la naturaleza de la actividad realizada y, en aquellos casos no especificados, residualmente “cualquier otra actividad económica”.
4. Se modifica el concepto de ingresos brutos contenido en el Decreto-Ley de 2014, a fin de incorporar los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos de los sujetos obligados, a los que se refería la Providencia Administrativa de 2021.
5. Se mantiene la disposición conforme a la cual, cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.

Ahora bien, en los tributos cuyo hecho generador es el ejercicio de una actividad económica, como es el caso de los aportes establecidos en la LOCTI, la base imponible debe estar constituida por aquellos elementos que tengan su origen o sean producto de la realización de la actividad gravada. Es indiscutible de dichas normas (artículos 28, 30 y 31 de la LOCTI 2022), que el hecho imponible es la *realización de actividades económicas en el territorio nacional*. Esto se refuerza con el establecimiento de una alícuota diferenciada, según la naturaleza de esta actividad económica gravada y con el cálculo del aporte, en el supuesto de que se realicen varias actividades, aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.

La interpretación en su conjunto de las normas contenidas en los vigentes artículos 28, 30 y 31 de la LOCTI (como también podemos señalar respecto de los artículos 23, 25 y 26 del Decreto-Ley de 2014), lleva a la conclusión de que la actividad económica sin duda, como hecho generador, es la determinante en definitiva del gravamen aplicable en cada caso, hasta el punto que si se realizan varias actividades, la alícuota se aplicará sobre aquella que produzca mayor cantidad de ingresos. Por ello es que esta ampliación arbitraria del concepto de ingreso bruto, no atiende a los elementos configuradores del tributo en el caso concreto, siendo contraria a los principios que rigen la tributación y, al contenido mismo del artículo 31 interpretado integralmente, ya que, la misma norma establece el gravamen en función de la actividad realizada por el contribuyente.

De acuerdo con el señalado artículo 31 de la LOCTI, si hacemos una interpretación literal de la norma, para la determinación de la base imponible del aporte, deberán ser considerados los ingresos brutos devengados en forma habitual, accidental o extraordinaria que devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, incluyendo estos nuevos elementos que han sido incorporados a la norma. Sin embargo, ello no significa que no debamos ser críticos ante lo allí dispuesto, ya que, conceptualmente, en el caso concreto de este

aporte, cuyo hecho generador es la *realización de actividades económicas en el territorio nacional*, no podrían formar parte de la base imponible conceptos tales como los ingresos por diferenciales cambiarios, intereses, dividendos y colocación de bonos, ya que sólo podrían serlo, en la medida que provengan de la realización de la actividad económica que constituye el hecho generador de la obligación tributaria y en otros casos, simplemente no podrían formar parte de la base imponible de ninguna manera. Siendo ello así, una justa tributación implicaría que formen parte la base de cálculo, solo los ingresos operativos del contribuyente, por constituir éstos los provenientes de su actividad económica principal.

En efecto, del concepto de ingreso bruto contenido en el citado artículo 31 de la Ley, algunos elementos no provienen de la realización de actividad económica alguna, tal es el caso de los diferenciales cambiarios, intereses y dividendos. El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra *actividad* de la siguiente manera: “Facultad de obrar. Diligencia, eficacia. Prontitud en el obrar. Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”.⁴¹ De la definición, queda claro lo que parece obvio, que *actividad* significa *obrar*, en este orden de ideas, implica en el caso concreto, la realización de las actividades económicas descritas en el mismo artículo 31 de la LOCTI 2022; por tanto, todo ingreso que no provenga de la realización de dichas actividades, debe quedar fuera de la base imponible del *aporte*. En el mismo sentido, DONGOROZ, señala que “a primera vista la noción de actividad supone una conducta activa por parte del sujeto que la realiza, la cual genera un determinado o determinados efectos en el mundo real...En contraposición, la noción de *inactividad* está referida a la inacción del sujeto, esto es, una conducta pasiva que asume en el plano exterior y que también produce o puede producir unas determinadas consecuencias jurídicas”.⁴²

La conceptualización del ingreso bruto establecida por el legislador en el artículo 31 de la LOCTI de 2022, nos produce un *deja vú* sobre la discusión que durante décadas hubo entre los Municipios y los contribuyentes del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio municipal (hoy Impuesto sobre Actividades Económicas), también sobre el alcance del concepto de ingreso bruto como base imponible de este impuesto. En efecto, durante muchos años los Municipios insistieron en un concepto contable de ingreso bruto, para la determinación de la base imponible de dicho impuesto, mientras que los contribuyentes aducían que lo consistente con el ejercicio de la actividad gravada era un *concepto jurídico* de

⁴¹ Diccionario de la Real Academia Española, consultado en <https://dle.rae.es>

⁴² Joaquín Dongoroz Porras, El Concepto de Actividad Lucrativa en el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (Aproximación a la noción de rentas pasivas), Cuadernos de la Cátedra Fundacional Allan R. Brewer-Carías, Universidad Católica Andrés Bello, N° 36, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, p. 67.

ingreso bruto, que tomara en cuenta partidas que debían ser excluidas de la base de cálculo y que finalmente, llevaron al reconocimiento por el legislador, en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, del concepto de ingreso bruto *efectivamente percibido* como base de cálculo del impuesto, lo que en justicia correspondería a la base imponible del *aporte* LOCTI, que también grava la realización de actividades económicas y tiene como base los ingresos brutos del contribuyente. Por ello, a tales fines, dicha ley expresamente admite *deducciones* como las devoluciones o los descuentos propios de las prácticas mercantiles; o *exclusiones*, tales como los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del poder nacional o estatal, los ajustes meramente contables en el valor de los activos resultado de las normas sobre ajustes por inflación, y el producto de la enajenación de activos fijos, entre otros.

A esto debemos agregar una imprecisión importante contenida en el mismo artículo 31 de la LOCTI de 2022. En efecto, dicha norma, al establecer las alícuotas aplicables en cada caso, señala en el numeral 4 que la alícuota del 0.5% aplicable a las empresas que se dediquen a cualquier otra actividad, será aplicada sobre los ingresos brutos *efectivamente percibidos*, mientras que la misma norma, al definir los ingresos brutos que componen la base de cálculo, establece que serán los ingresos, proventos o caudales que *devenguen* los aportantes por cualquier actividad que realicen. Esta imprecisión no es baladí, pues, en materia contable, no es lo mismo la efectiva percepción del ingreso que el devengo y, particularmente en materia tributaria, esta distinción tiene relevancia. En virtud de esta *inadvertencia* del legislador, cabe preguntarse qué ingresos deberán ser considerados por el contribuyente, si los efectivamente percibidos (que sería lo legal y justo por constituir los ingresos realmente obtenidos) o, los devengados, como establece el concepto de ingreso bruto establecido en el artículo 31 de la LOCTI, en contradicción con lo establecido en el numeral 4 de la misma norma que se refiere a los *ingresos brutos efectivamente percibidos*.

Si bien entendemos que no tenemos precedentes orientadores sobre estos aspectos específicos con el FONACIT, creemos que en virtud de compartir el mismo hecho generador, que en definitiva es la realización de actividades económicas, (con las salvedades que correspondan a cada tributo), los criterios doctrinarios y jurisprudenciales con relación al Impuesto sobre Actividades Económicas podrían tener aplicación en este caso, siendo orientadores a los fines de ir delineando la correcta aplicación del *aporte*, en el marco de los principios y aspectos sustanciales del tributo.

Además de las consideraciones generales anteriores, en el supuesto de los ingresos por diferencial cambiario, éstos no son generados por el ejercicio de una actividad, sino que son consecuencia de los ajustes contables derivados del registro de operaciones en moneda, extranjera y que, además, solo pueden ser gravadas con el Impuesto sobre la Renta, si se llega a producir una ganancia cambiaria. Su naturaleza se evidencia claramente de la definición que de ella hace la NIC 21: “Diferencia en cambio es la que surge de convertir un determinado

número de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes”,⁴³ en el caso concreto de la conversión de la moneda extranjera en bolívares, que es la moneda de curso legal y de presentación de los estados financieros, de conformidad con las disposiciones del Código de Comercio y demás normas aplicables, lo que evidencia que su origen no es la actividad económica del contribuyente. En innegable, que este es uno de los mayores problemas para los contribuyentes desde el punto de vista contable y fiscal. ROMERO-MUCI, destaca que, “La mayor fuente de distorsión en la cuantificación de la información financiera por el uso de una unidad de cuenta que no es la moneda funcional se presenta fundamentalmente en las diferencias en cambio asociadas a las partidas monetarias en moneda extranjera. La valoración de estas partidas según el tipo de cambio de cierre puede generar ganancias o pérdidas que en realidad no existen. Simplemente deben reconocerse por consistencia con la técnica contable.”⁴⁴

En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 318 de la Constitución, “(...) La unidad monetaria de la República Bolivariana de Venezuela es el bolívar...” y, en desarrollo de esta norma, que atribuye las competencias en materia de política monetaria en forma exclusiva al Banco Central de Venezuela, establece el artículo 129 del *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Reforma de la Ley del Banco Central de Venezuela*, que: “En la contabilidad de las oficinas, públicas o privadas y en los libros cuyo empleo es obligatorio, de acuerdo con el Código de Comercio, los valores se expresarán en bolívares. No obstante, pueden asentarse operaciones de intercambio internacional contratadas en monedas extranjeras, cuya mención puede hacerse, aunque llevando a la contabilidad el respectivo contravalor en bolívares...”⁴⁵.

Sobre la naturaleza y, por ende, no gravabilidad de los diferenciales cambiarios (aun cuando en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas), se ha pronunciado la jurisprudencia, en el caso de operaciones con bonos emitidos por el República. El Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de la Sala Político Administrativa N° 03385 de fecha 25 de mayo de 2005, *caso Banco Industrial de Venezuela, C.A.*, sobre el origen de los diferenciales cambiarios ha declarado lo siguiente:

⁴³ NIC 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, consultada en https://www.nicniif.org/files/u1/NIC_21_0.pdf

⁴⁴ Humberto Romero-Muci, “La disfunción del bolívar y la dolarización de facto de la economía, Aspectos legales y fiscales”, en *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020, p. 1.628.

⁴⁵ Decreto N° 2.179 *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Reforma de la Ley del Banco Central de Venezuela*, publicado en Gaceta Oficial N° 6.211 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015.

“(…) encuentra esta Sala que en esta diferencia en cambio que se produjo al convertir el valor de los bonos a moneda de curso legal, en nada intervino la voluntad de la contribuyente, sino que se produjo como resultado de las propias políticas monetarias y financieras asumidas por el Estado venezolano; motivo por el cual, aun cuando eventualmente se materializó un ingreso para la contribuyente, el mismo sólo puede reputarse a título de devolución de la cantidad dada en préstamo a la República mediante la colocación de los precitados bonos de la deuda pública nacional,…”⁴⁶

En lo que se refiere a ingresos como los provenientes de intereses y dividendos, en principio tampoco provienen del ejercicio de alguna actividad, pues en la generalidad de los casos se trataría de rentas pasivas. Tanto los intereses como los dividendos tendrían su origen en una inversión que los produce, generándose como consecuencia de ello unos frutos civiles, definidos conforme al artículo 552 del Código Civil venezolano como: “(…) los que se obtienen con ocasión de una cosa, tales como los intereses de capitales, el canon de las enfiteusis y las pensiones de las rentas vitalicias. Las pensiones de arrendamientos se colocan en la clase de los frutos civiles”.

En el léxico financiero, “Se llama interés la suma de dinero que debe ganar el capital a una determinada tasa o porcentaje”.⁴⁷ En virtud de lo anterior, sólo si provienen de la realización de las actividades económicas que desarrolla el contribuyente, los ingresos por concepto de intereses y rendimientos que produzcan las colocaciones de bonos, podrían formar parte de la base imponible de la contribución.

⁴⁶ Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, Sentencia N° 03385 de fecha 25 de mayo de 2005, *caso Banco Industrial de Venezuela, C.A.*, consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/03385-260505-2003-0448.HTM>; criterio reiterado en otras decisiones, como por ejemplo sentencia de la misma Sala N° 00043 de fecha 19 de enero de 2011, *caso Banco de Venezuela, C.A.* consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>. De este criterio jurisprudencial, relativo al gravamen municipal en estos casos a las operaciones con títulos valores emitidos por la República, lo que queremos destacar es que los diferenciales cambiarios se producen como resultado de las mismas políticas monetarias y financieras del Estado. El criterio de este fallo se ha reiterado en diversas decisiones posteriores, en las cuales, si bien se han considerado gravables los ingresos por inversiones en títulos valores, se hace la diferenciación entre lo que es el diferencial cambiario generado por los bonos que se reputan devolución del préstamo a la República y los intereses generados por estas inversiones que se han considerado gravables para los bancos, en razón de ser dichos intereses parte de su actividad económica. En este sentido ver sentencia N° 00448 de fecha 09 de diciembre de 2021, *caso Banco Nacional de Crédito, C.A.*

⁴⁷ Héctor Estéves Llamozas, con la colaboración de José Tomás Esteves A., *Léxico Financiero-Bancario*, Mobilibros, Caracas, 1994, p. 575.

En cuanto al dividendo, “De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua se entiende como dividendo la cuota que al distribuir ganancias de una compañía mercantil corresponde a cada acción y como cuota que, para allegar fondos se toma del capital que cada acción representa”.⁴⁸ El legislador tributario los define en el mismo sentido, en el párrafo único del artículo 65 del Decreto-Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, cuando a los fines del gravamen con dicho impuesto establece que, “se considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada”.⁴⁹

Cabe destacar que, en el supuesto de los dividendos, la doctrina tributaria ha destacado que los mismos no provienen de la realización de actividades económicas. DONGOROZ, partiendo de la base de que la inversión en acciones de una compañía no constituye una actividad económica de comercio, afirma que, por el contrario “los dividendos son el resultado del aumento patrimonial de la compañía, justamente por el desarrollo de su giro económico, erigiéndose en la contraprestación que recibe el accionista por su inversión en el capital social de la empresa”,⁵⁰ criterio sobre el cual con anterioridad se pronunció ANZOLA, en su trabajo sobre los ingresos brutos por concepto de dividendos, citado por dicho autor, bajo el mismo punto de partida de que los dividendos no provienen de la realización de una actividad por su perceptor. En el mismo sentido PLANCHART, para quien los dividendos, intereses y otras rentas pasivas deben ser elementos excluidos (en el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio o Servicios de Índole Similar).⁵¹

Sobre este tipo de ingresos, la jurisprudencia (igualmente en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas), ha reconocido su naturaleza de frutos civiles, para declarar que escapan del gravamen municipal cuando los mismos no provengan de la actividad habitual del contribuyente, lo cual, podría ser aplicado en el caso concreto del aporte LOCTI, en que la base imponible también es la realización de *actividades económicas*. Así, por ejemplo, en sentencia de la misma Sala Político Administrativa N° 00693 de fecha 14 de julio de 2010, *caso Arrendadora Mercantil, C.A.*, fue declarado lo siguiente:

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 429.

⁴⁹ Párrafo único del artículo 65 del Decreto N° 2.163 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, de fecha 30 de diciembre de 2015.

⁵⁰ Joaquín Dongoroz Porras, *ob. cit.*, p. 136.

⁵¹ Antonio Planchart, “Reflexiones en torno a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar”, en *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas OC 1, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005, p. 315.

“(…) aquellos ingresos o ganancias que pueda tener un contribuyente en jurisdicción de un determinado Municipio, producto de una actividad casuística o particular, tal como fue en ese caso, de las ganancias cambiarias por la conversión de bonos a moneda de curso legal, escapan del ámbito de gravabilidad del tributo municipal sobre industria y comercio (hoy de actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar).

Delimitado lo anterior, se observa que en aquellos casos en los cuales, producto de la tenencia de acciones de una compañía, se obtengan intereses o dividendos, estos últimos participan de la naturaleza de los denominados frutos civiles, los cuales constituyen la compensación en dinero que se otorga por el goce que se tenga de la cosa ajena (crédito en general), intereses y compensaciones de los capitales, cédulas de títulos de la deuda pública, dividendos de acciones sociales, cánones enfiteúticos y en general, toda renta o cánones de arrendamiento de las cosas, que generen una renta pasiva...

Así las cosas, debido a que la sociedad Arrendadora Mercantil, C.A., para la fecha del reparo se dedicaba a la actividad de “*arrendamiento financiero*”, y en atención a que sus **ingresos por intereses y dividendos generados por la tenencia y la venta de acciones**, no encuadran dentro de la explotación autorizada por el Municipio en y desde su jurisdicción territorial, por lo que no existe la relación directa y necesaria que se debe materializar entre hecho y base imponible (Vid. sentencia de esta Sala N° 01579 del 20 de septiembre de 2007, caso: *Cervecería Polar, C.A.*), se concluye que son frutos civiles no sujetos a imposición con el impuesto sobre patente de industria y comercio, hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar. Así se declara.” (Destacados del fallo).⁵²

La nueva LOCTI entró en vigencia el pasado 1° de abril de 2022, sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, las disposiciones relativas a la determinación tributaria, deberán entrar en vigencia en el primer ejercicio fiscal del contribuyente que se inicie bajo su vigencia.⁵³ Así

⁵² Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, sentencia N° 00693 de fecha 14 de julio de 2019, *Caso Arrendadora Mercantil* N° 00693, consultada en <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00693-14710-2010-1999-16407.HTML>. El criterio aquí sostenido ha sido reiterado desde decisiones diversas previas, tales como sentencias de la Corte Suprema de Justicia en Plano de fecha 30 de junio de 1982 caso *José Gregorio Pigna*; del Tribunal Superior Primero en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Capital de fecha 14 de enero de 1992, caso *Corimon*, entre otras, citadas por Antonio Planchart, *ob. cit.*, p. 316.

⁵³ El artículo 8 del Código Orgánico Tributario establece que: “Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.(…) Cuando se trate de tributos

mismo, la Disposición Transitoria Única, establece que: “El Ejecutivo tendrá un plazo de un año a partir de la publicación de esta Ley, para dictar los reglamentos necesarios de la misma”. Con base en esto, entendemos que los señalados reglamentos, deberán desarrollar (entre otros aspectos), las modificaciones efectuadas por la ley en el establecimiento de la base imponible del *aporte*.

Otro aspecto que sin duda debe ser resaltado, y que esperamos sea corregido en las reglamentaciones que se dicten, es la pretensión por vía de la aplicación de la Providencia Administrativa de 2021 a los fines de la declaración, autoliquidación y pago del aporte, de incluir en la base imponible los ingresos de *fuerza extraterritorial*, los cuales, en virtud de la naturaleza eminentemente territorial de la contribución, deben categóricamente ser excluidos. En efecto, en primer término, nada establece la ley sobre la inclusión de los ingresos extraterritoriales en la base imponible. De establecerse por vía reglamentaria, las previsiones hoy contenidas en la Providencia Administrativa de 2021, se estaría en la práctica, privilegiando la aplicación de disposiciones de rango sublegal, a la determinación de la base imponible de la obligación tributaria, siendo ello contrario a los artículos 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario. La Providencia Administrativa mantendrá su vigencia mientras no sea derogada y será aplicada por el FONACIT, pero habrá que esperar las reglamentaciones correspondientes que se deben dictar en el transcurso del primer año de vigencia, por razones de jerarquía de los actos administrativos.⁵⁴

Como hemos indicado anteriormente, la Providencia Administrativa de 2021 remite a determinadas casillas de la Declaración de Rentas del aportante, esto es, la Forma DPJ 99026 presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), debiendo proceder a la sumatoria de la casilla 711 total ingresos netos (fuente territorial), la casilla 780 total ingresos netos (fuente extraterritorial), los cuales, siendo extraterritoriales, no podrían ser gravados, considerando que no existe norma que así lo establezca en la LOCTI de 2022.

que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

⁵⁴ El artículo 14 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, establece que: “Los actos administrativos tienen la siguiente jerarquía: decretos, resoluciones, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas”. Por su parte, el artículo 17 dispone que: “Las decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o resolución, conforme a los artículos anteriores, tendrán la denominación de orden o providencia administrativa. También, en su caso, podrán adoptar las formas de instrucciones y circulares”.

Ello es así, por cuanto el hecho generador de la obligación tributaria, tal y como expresamente se establece en la Ley (y se ha establecido desde la primera ley de 2005), es la realización de *actividades económicas en el territorio nacional*, por lo que mal podrían formar parte de la base de cálculo, ingresos obtenidos por actividades realizadas en el extranjero.

Tan es así que el gravamen aplica solo para las actividades económicas territoriales, que los aportantes establecidos en el artículo 30 de la ley *no domiciliados* en Venezuela, pueden ser gravados, en la medida en que estén realizando actividades en el país, cuando el artículo 28 de la Ley, en forma expresa, establece que: “Los aportes para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones provendrán de personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional...”.

También la jurisprudencia ha dejado sentado que, cuando se trate de tributos cuyo ámbito de aplicación sea territorial, como se evidencia en el presente caso por haberlo estipulado así el legislador, sólo los ingresos territoriales podrán formar parte de la base imponible, quedando por tanto los ingresos extraterritoriales excluidos de dicha base. Así fue declarado en la misma sentencia antes citada del *caso Arrendadora Mercantil, C.A.*

Finalmente, conforme a la antedicha Providencia Administrativa de 2021 y lo que esperamos también sea corregido en las reglamentaciones que sean dictadas, se deben incluir en la base imponible los ingresos declarados a los fines del Impuesto sobre la Renta en la casilla 970 ingresos propios de la actividad (rentas exentas/exoneradas), que constituye una ilegal ampliación de la base imponible del *aporte*, para que la declaración, autoliquidación y pago esté ajustada a la voluntad del FONACIT, poniendo con ello de manifiesto, la afectación que esto tiene desde el punto de vista hacendístico para el Estado, y sobre lo que alertaba HOYOS respecto al fenómeno de la parafiscalidad sin control.

Además de la inconstitucionalidad e ilegalidad que implica esta previsión en una Providencia Administrativa, con ello se podría estar neutralizando o haciendo nugatorio el beneficio fiscal de las exoneraciones. Nuevamente, mediante disposiciones de rango sublegal, se establece una norma que delimita la base imponible que debe estar establecida por la ley, ordenando para fines de la declaración, autoliquidación y pago de los aportes, excluir las exoneraciones establecidas para fines del Impuesto sobre la Renta o para cualquier tipo de impuesto, tasa o contribución, lo que, sin perjuicio de su ilegalidad antes indicada, lo que pone en evidencia también, es la denunciada falta de armonización en el *régimen* tributario venezolano, por cuanto, desde la perspectiva del contribuyente, el patrimonio incidido por todos los tributos aplicables, nacionales, estatales, municipales y parafiscales es uno solo, y desde la perspectiva del sujeto activo, estaría obteniendo el FONACIT un beneficio, a costa del sacrificio fiscal del ente creador de dichas exoneraciones.

Los criterios doctrinarios y jurisprudenciales antes expuestos, creemos que son aplicables, *mutatis mutandis*, para aquellos tributos en los cuales se establezca la base imponible en función de la actividad económica desarrollada por el contribuyente, como ocurre en el caso concreto del *aporte* LOCTI. Si bien el procedimiento para la declaración, autoliquidación y pago está direccionado por el FONACIT, impidiendo al contribuyente la autodeterminación, esperamos que se hagan las correcciones que correspondan en los reglamentos que está previsto sean dictados, de conformidad con la Disposición Transitoria Única de la LOCTI 2022, con la finalidad de adaptarlo a las disposiciones del Código Orgánico Tributario.

Una correcta estructuración del tributo debe considerar la necesaria relación de congruencia que debe existir entre el hecho generador de la obligación tributaria y su base cálculo. Adquiere relevancia especial en estos momentos, la tesis sostenida décadas atrás por el profesor FARIÁS MATA, con su voto disidente en la conocida sentencia del *caso Beco Blohm Puerto Cabello C.A* en la *Acción de Inconstitucionalidad de los artículos 5, 30 y 32 del Clasificador de Actividades Económicas del Municipio Puerto Cabello*, en la cual, de manera magistral, el disidente realiza un análisis de los elementos que configuran la obligación tributaria, específicamente, entre el hecho generador y su base de cálculo, en los siguientes términos:

“La mejor doctrina enseña que la base imponible forma necesariamente parte del hecho generador del impuesto (o hecho imponible), y que debe estar en estrecha conexión con el elemento objetivo del hecho generador del impuesto: los hechos o situación de hecho a cuyo acaecimiento la norma vincula el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin llegar al extremo de sostener -como la doctrina francesa- que la base imponible no es sino la cuantificación del elemento objetivo del hecho generador, es necesario que exista una relación de congruencia entre el hecho objetivo escogido por el Legislador -en el caso de las Patente Municipales, el ejercicio de la industria del comercio o de una actividad lucrativa similar – y las bases con arreglo a las cuales se va a cuantificar ese hecho, ese elemento objetivo del hecho generador, pues de lo contrario, como lo ha decidido la Corte en otras ocasiones hay que acudir a la base imponible para determinar cuál fue, en realidad el tributo creado.

La distinción entre elemento objetivo del hecho generador del impuesto y la base imponible, tiene sentido y utilidad de la potestad tributaria, cuando una pluralidad de entes concurren como creadores y perceptores de impuestos en una mismo territorio; pero sin olvidar que los requisitos y condiciones a los cuales la Constitución sujeta el ejercicio del poder tributario deben ser

exigidos tanto respecto del elemento objetivo del hecho generador del impuesto, como respecto de la base para su cálculo...”⁵⁵

Todas las distorsiones que se generan por la errónea estructuración de los tributos, están a la vista en la realidad venezolana. La *huida del derecho tributario* a la que se refiere ROMERO-MUCI, ha traído las consecuencias que viven a diario los agentes económicos contribuyentes de obligaciones tributarias diversas, por lo que proponemos a los legisladores *volver al derecho tributario* y con criterios de armonización. Coincidimos con ABACHE, en el sentido de que los pretendidos conceptos indicados en el artículo 31 de la LOCTI, no encuentran su causa en el desarrollo de la actividad económica gravada “de ahí que al ubicarse fuera del *ámbito cualitativo* de la hipótesis de incidencia, necesariamente también se encuentra al margen del *ámbito cuantitativo* de su base de cálculo... Pensar -y justificar- lo contrario, supondría una inadecuada, por irreal, consulta a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la LOCTI 2022, quienes terminarían experimentando una incidencia fiscal desligada del hecho imponible del tributo (supuesto de no sujeción) y, por ello, un inconstitucional sobredimensionamiento de la exacción...”⁵⁶.

En virtud de todo lo expuesto, en primer término, son los legisladores quienes están llamados a tomar en cuenta estas consideraciones, no bastan las razones recaudatorias, por demás parceladas con la afectación de principios presupuestarios fundamentales, ya que éstas *exacciones parafiscales*, igual que cualquier otro tributo, están imbricadas dentro de un sistema que debe ser debidamente armonizado, coherente y coordinado, estableciendo el tributo conforme a derecho en todos los elementos que lo integran y particularmente, en el correcto dimensionamiento de la base de cálculo, con la finalidad de que se ajuste a la legalidad, la capacidad contributiva y la justa tributación de los contribuyentes. Por ello es que todo tributo debe estar diseñado conforme a los lineamientos de la teoría general del tributo, según las características de cada categoría tributaria y la necesaria congruencia que debe existir entre el hecho generador de la obligación tributaria y la base imponible, como elementos definitorios de su verdadera naturaleza.

Caracas, julio de 2022.

⁵⁵ Humberto Romero-Muci, *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local. (1936-1996)*, Tomo II, Colección Jurisprudencia N° 6, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, pp. 457-458.

⁵⁶ Serviliano Abache Carvajal, *ob. cit.*, p. 182.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *De la parafiscalidad venezolana del siglo XXI. Enfoques desde la teoría general del tributo*, versión digital, Asociación Venezolana de Derecho Tributario / Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2022.

ATENCIO VALLADARES, Giberto, “Exacciones Parafiscales, parte general”, en WEFTE, Carlos y ATENCIO, Gilberto (Coords.), *Liber Amicorum. Homenaje a Obra del Profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

CASAS, José Oswaldo, “El Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967-Hito y punto de referencia para la consolidación dogmática del Derecho Tributario en estas latitudes”, en *30 años de la Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*, Tomo IV, Conferencias Magistrales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.

DAMARCO, Jorge Héctor, “Armonización Tributaria”, en *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen 2, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, Buenos Aires-Argentina, 2004.

ESTEVEZ LLAMAZAS, Héctor, con la colaboración de José Tomás Esteves A., *Léxico Financiero-Bancario*, Mobilibros, Caracas, 1994.

FONROUGE, Carlos M., Obra Actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY, *Derecho Financiero*, Tomo II, 9na. Edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003.

GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo, 2012.

GARNICA PRATO, Onéximo, *Las Contribuciones Especiales en España y Venezuela*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2001.

HOYOS JIMÉNEZ, Catalina, “Tributos Vinculados y Parafiscalidad”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coord.), *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid – Barcelona – Buenos Aires, 2008.

LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

MEIER GARCÍA, Eduardo, “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”, en *Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

____ “Racionalidad y Parafiscalidad en Venezuela. A propósito de la obra de Gabriel Ruan Santos”, en WEFTE, Carlos y ATENCIO, Gilberto (Coordinadores), *Liber Amicorum. Homenaje a Obra del Profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

MOSCHETTI, Francesco, “El principio de la capacidad contributiva”, en AMATUCCI, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo I, Editorial Temis S.A, Bogotá, 2001.

OEA/BID, Proyecto de Código Tributario para América Latina, Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, 2da. Edición, Washington, D.C., 1968.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Relatoria General Tema I. Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela”, en *Memorias X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

PLANCHART MENDOZA, Antonio, *Reflexiones en torno a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas OC 1, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005.

PLAZAS VEGA, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Las ideas políticas de la Hacienda Pública*, Editorial Temis, Bogotá, 2000.

PISTONE, Paquale, “Relatoría”, en *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Nuevas formas de Imposición a la Renta*, Editorial Torino, Caracas, 2008.

ROMERO-MUCI, Humberto, “Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Sicotrópicas”, en *Memorias VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

____ *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Loca, (1936-1996)*, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.

____ “La disfunción del bolívar, y la dolarización de facto de la economía (aspectos legales y fiscales)”, en *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*, Tomo III, Academia de Ciencias Jurídicas y Sociales, Caracas, 2020.

RUAN SANTOS, Gabriel, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo Monográfico 1, Ediciones Liber, Caracas, 2008.

SCHINDEL, Ángel, “Concepto y Especies de Tributos”, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Director Horacio García Belsunce, Buenos Aires, 2003.

Legislación

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (enmendada), publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

____ Código Civil de Venezuela, publicado en Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982.

____ Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, publicada en Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario, del 1° de julio de 1981.

____ Decreto Constituyente de Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

____ Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010

____ Decreto N° 2.163 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en Gaceta Oficial N° 38.242, del 3 de agosto de 2005.

____ Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 4.891, del 9 de octubre de 2006.

____ Decreto N° 2.179 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco Central de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 6.211 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Decreto N° 8.579 Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 39.795, del 8 de noviembre de 2011.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 6.151, del 18 de noviembre de 2014.

____ Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 6.693, del 1° de abril de 2022.

_____ Providencia Administrativa N° 015-047 que corrige por error material la Providencia Administrativa N° 015-029 de fecha 15 de abril de 2021, publicada en Gaceta Oficial N° 42.128 de fecha 17 de mayo de 2021

_____ Normativa mediante la cual se establece el procedimiento correspondiente a la declaración, autoliquidación y pago de los aportes para la ciencia, tecnología e innovación y la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte, publicada en Gaceta Oficial N° 42.131, del 20 de mayo de 2021.

FALSEAMIENTO DETERMINATIVO Y DESCONFIGURACIÓN DEL TRIBUTO. EL CASO DE LA PROVIDENCIA N° 015-047/2021 DEL FONACIT Y LA REFORMA DE LA LOCTI/2022*

*Serviliano Abache Carvajal***

SUMARIO

1. Planteamiento del problema. 2. El falseamiento de la determinación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación: la (nueva) “autodeterminación” de la obligación tributaria a la que es virtualmente constreñido el sujeto pasivo por el FONACIT, mediante la Providencia N° 015-047/2021 y el SIDCAI, y el derecho del contribuyente a la autodeterminación tributaria. 3. La desconfiguración de los elementos esenciales de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación en la “autodeterminación” del contribuyente que pretende el FONACIT. 3.1. Tributos de actividad y de resultado. El hecho imponible y su delimitación de la base imponible. 3.2. Los hecho y base imponibles establecidos en los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014 y su desconfiguración en los artículos 1 y 3 de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT: otro caso clínico de deslegalización tributaria y pulverización de la capacidad contributiva. 3.3. La (nueva) situación generada con la controversial reforma de la LOCTI/2022. 3.3.1. Sobre la vigencia y aplicabilidad normativa de la LOCTI/2022. 3.3.2. El total divorcio conceptual entre los hechos y base imponibles de la contribución parafiscal de la LOCTI/2022, y las contradicciones normativas generadas. 4. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

* Trabajo preparado para el merecido libro homenaje a la trayectoria académica de mi dilecto y admirado amigo, Prof. Dr. Humberto Romero-Muci, Individuo de Número y ex Presidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, cuyos propositivos enfoques han aportado decididamente al desarrollo de las instituciones fundamentales del Derecho tributario y su perfilamiento en el sistema venezolano, y de quien en lo personal tanto he aprendido con nuestras dilatadas y profundas conversaciones sobre el fenómeno jurídico, a cuyas enseñanzas, academia y prolífica obra, *dedico*.

** Profesor de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

1. Planteamiento del problema

A través de la “Providencia N° 015-047, mediante la cual se corrige por error material la Providencia Administrativa N° 015-029, de fecha 15 de abril de 2021, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 42.128, de fecha 17 de mayo de 2021”¹, el Fondo Nacional de Ciencia, Innovación y Tecnología (FONACIT) dictó la “Normativa mediante la cual se establece el procedimiento correspondiente a la declaración, autoliquidación y pago de los aportes para la ciencia, tecnología e innovación y la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte” (Providencia N° 015-047/2021).

En esta providencia se ignoran por completo los elementos constitutivos o esenciales de la contribución parafiscal disciplinada en la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación² de 2014 (LOCTI/2014)³ y desarrollados en el Reglamento Parcial LOCTI⁴, al pretender dejar de lado su hecho imponible en lo general, así como redimensionar su aspecto espacial en lo particular, a la vez que desdibujar su base imponible con la inconstitucional e ilegal incorporación de conceptos relativos a diferencias cambiarias, intereses, dividendos, etc., obligando al contribuyente a registrarse en el Sistema para la Declaración y Control del Aporte de Ciencia, Tecnología e Innovación (SIDCAI) y a “autodeterminar” el tributo -mediante el mal uso o abuso de la tecnología- de manera radicalmente

¹ Gaceta Oficial N° 42.131, del 20 de mayo de 2021.

² Sobre la cual resultan de obligatoria consulta los trabajos siguientes del homenajeado: Humberto Romero-Muci, “Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario: «El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas», en Carlos E. Weffe H., (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, p. 213-265; Humberto Romero-Muci, “Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 117, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008, pp. 7-33; Humberto Romero-Muci, “Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, en Irene de Valera (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Serie Eventos N° 26, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2008, pp. 1-79; Humberto Romero-Muci, “Dialéctica entre forma y materia en el Derecho tributario venezolano”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 119, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008, pp. 71-124; y Humberto Romero-Muci, “Distopía parafiscal. Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario”, *Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, del 9 de marzo de 2012.

³ Gaceta Oficial N° 6.151 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

⁴ Gaceta Oficial N° 39.795, del 8 de noviembre de 2011.

divorciada a la legalmente establecida, y así poder obtener el certificado electrónico de solvencia del mismo.

Además de presentarse ese acto administrativo normativo como una patente deslegalización por vulneración del estándar de reserva de ley tributaria, también se trata de una afrenta al principio de capacidad económica en cuanto al cifrado de la contribución, a la vez que un manifiesto ejemplo -por definición- de cómo no debe emplearse la tecnología: ¡para constreñir al contribuyente!

Y como si lo anterior no fuese suficiente, la ilegal e inconstitucional pretensión del FONACIT que se vio materializada el año pasado en la Providencia N° 015-047/2021 y en el SIDCAI, acaba de ser recogida en la reforma de la LOCTI/2022⁵, con la incorporación de los conceptos relativos a diferencias cambiarias, intereses, dividendos, etc., en su base imponible, en total y absoluto divorcio de su hecho imponible, agravando aún más la *desconfiguración* de los elementos constitutivos de esta contribución parafiscal.

Por razón de lo anterior, analizaremos críticamente la situación que actualmente están enfrentando los contribuyentes del tributo establecidos en la LOCTI, que ha desencadenado una preocupante arbitrariedad por parte del FONACIT, específicamente en cuanto: (i) al *falseamiento* de la determinación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, la (nueva) “autodeterminación” de la obligación tributaria a la que es virtualmente constreñido el contribuyente por el FONACIT y el *derecho* del contribuyente a la autodeterminación tributaria; y (ii) a la *desconfiguración* de los hecho y base imponibles de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación en la “autodeterminación” del contribuyente que pretende el FONACIT.

2. El *falseamiento* de la determinación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación: la (nueva) “autodeterminación” de la obligación tributaria a la que es virtualmente constreñido el sujeto pasivo por el FONACIT, mediante la Providencia N° 015-047/2021 y el SIDCAI, y el *derecho* del contribuyente a la autodeterminación tributaria

Como fuera recién señalado en el planteamiento del problema, el FONACIT dictó el año pasado la Providencia N° 015-047/2021, en la cual se ignoraron de manera absoluta los elementos constitutivos o esenciales de la contribución parafiscal que establece la LOCTI/2014 en sus artículos 23, 25, 26 y 30, en la medida que pretendió “crear” *nuevos ámbitos* de incidencia fiscal, tanto en lo relativo al hecho imponible, como en el cifrado de su base imponible con la inclusión de conceptos como diferencias cambiarias y dividendos, indistintamente

⁵ Gaceta Oficial N° 6.693 Extraordinario, del 1° de abril de 2022, circulada -y dada a conocer- a finales de mayo de 2022.

de que los mismos no se identifican -ni antes, ni ahora- con la realización de alguna *actividad económica en el país* (aspectos material y espacial del hecho imponible) y, por vía de consecuencia, no pueden entenderse bajo concepto alguno como la cuantificación de las actividades económicas gravadas (base imponible), aspecto éste que será atendido más adelante.

Pero, además, y por razón de lo anterior, *virtualmente* se le ha obligado al contribuyente a “autodeterminar” este tributo de forma totalmente divorciada a lo disciplinado en la LOCTI/2014, a los fines de poder obtener el certificado electrónico de solvencia por el FONACIT. A otro decir, al verse el contribuyente obligado a registrarse en el SIDCAI y a “autodeterminar” la contribución parafiscal conforme los lineamientos indicados en la Providencia N° 015-047/2021, los cuales se encuentran parametrizados en dicho sistema, ha tenido lugar lo que hemos denominado bajo el rótulo del *falseamiento* de la determinación tributaria por parte del sujeto pasivo, porque no le ha sido posible declarar su existencia (o inexistencia) y, en caso de existencia, fijar su cuantía, en atención a *su interpretación y aplicación* de los entonces artículos 23 y siguientes de la LOCTI/2014, en lo que a los hechos y bases imponibles del tributo se refiere, sino que por razón del mal uso o abuso de la tecnología y el sometimiento que experimenta el contribuyente por el FONACIT, entonces *formal y falsamente* ha “autodeterminado” el tributo, cuando que *material y realmente* no ha tenido lugar un procedimiento de *autodeterminación*, sino un patético caso de normalizada coacción administrativa y tecnológica.

El FONACIT ha estado materializando su arbitrario actuar con base en una -inconstitucional e ilegal- providencia administrativa, a otro decir, el ente parafiscal de ciencia, tecnología e innovación es quien ha estado *realmente* determinándole el tributo al contribuyente mediante el SIDCAI, por lo que resulta fácil entender que tales determinaciones no se han llevado a cabo con base en la interpretación y aplicación que debe hacer el sujeto pasivo de la LOCTI (libertad determinativa), de ahí que caractericemos la situación en cuestión bajo la rúbrica de *falseamiento* de la determinación tributaria del contribuyente en materia de la contribución parafiscal en cuestión.

Se evidencia, así, que el FONACIT se ha estado extralimitando de sus atribuciones, facultades y competencias administrativas expresamente designadas por el ordenamiento jurídico, en desatención del principio de legalidad administrativa, establecido en los artículos 137 y 141 de la Constitución⁶, de acuerdo con los cuales:

⁶ Gaceta Oficial N° 36.860, del 30 de diciembre de 1999, reimpressa con algunas “correcciones” en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

Artículo 137 de la Constitución: “La Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.

Artículo 141 de la Constitución: “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”.

También se presenta palpable que el FONACIT ha estado actuando totalmente al margen de la LOCTI/2014, en desatención del referido principio de legalidad administrativa, precisamente porque no le está jurídicamente dado o permitido bajo concepto alguno limitar, constreñir o coartar la *autodeterminación* del contribuyente, quien debe realizarla con base en sus propias interpretaciones y aplicaciones de la ley de la materia -y demás materiales jurídicos, a saber: Constitución, Código Orgánico Tributario⁷ (COT/2020), etc.-, o lo que es igual, en atención y respeto del principio de reserva de ley tributaria y demás estándares de la tributación. Tiene que ser el propio contribuyente quien *autodetermine*, esto es, *declare la existencia* (o inexistencia) de la contribución y, en caso de existir, *fije su cuantía*, como lo establecen los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014, tal como está expresamente indicado en el artículo 6 de su Reglamento Parcial, en los términos siguientes:

Artículo 6 Reglamento Parcial LOCTI: “**Pago y Declaración del Aporte// Los aportantes deberán realizar el pago del aporte y declaración** durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio económico en el cual fueron generados los ingresos brutos que constituyen la base de cálculo para el cumplimiento de la obligación prevista en el Título III de la Ley (negrillas con subrayado agregadas).

⁷ Publicad su más reciente versión en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020, la cual fue dictada por la denominada “Asamblea Nacional Constituyente”, que por razón de la inexistencia jurídica de las pretendidas “tipologías normativas” que emana (“leyes constitucionales”, “decretos constituyentes”, etc.) y dada su patente inconstitucionalidad por violación del principio de reserva de ley tributaria (*vid.* Luis Fraga-Pittaluga, “Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020”. Disponible en: <http://fraga-pittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>), la misma adolece de la más severa e insalvable *invalidéz*, en tanto no fue: (i) dictada por el órgano competente, (ii) siguiendo el procedimiento establecido, (iii) respetando las normas de rango superior. Sobre ésta y tantas otras consideraciones que demuestran la abierta inconstitucionalidad de la “Asamblea Nacional Constituyente” y de sus “actos”, *vid.* Allan R. Brewer-Carías, y Carlos García Soto, (Comp.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis, Caracas, 2017, *in totum*.

Del enunciado en cuestión se observa que le corresponde al contribuyente -y, nuevamente, *única y exclusivamente* al contribuyente-- realizar la *determinación tributaria* de la posible obligación en materia de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, de ahí que no le esté dado al FONACIT pretender *constreñirlo* con su Providencia N° 015-047/2021 y el SIDCAI para que “interprete” y “aplique” la legislación de la materia como así lo desea el ente parafiscal, paradójicamente conduciéndole a quebrantar la LOCTI/2014.

En efecto, la interpretación de las leyes fiscales está totalmente confinada por los designios del principio de legalidad o reserva de ley tributaria, cuyos linderos no pueden ser rebasados por su intérprete, en tanto obliga a que los elementos constitutivos del tributo sean definidos de manera general y abstracta en la propia ley, *no por sus aplicadores*. Por ello, tanto Administración tributaria como contribuyente deben encontrar en la ley misma que establece el tributo -no en antijurídicas providencias administrativas- los elementos que requieren para desentrañar su sentido y darle su debida aplicación. Obviamente, eso no es lo que ha estado ocurriendo en el caso que nos ocupa. Lejos de lo indicado, el FONACIT ha pretendido *imponerle* al contribuyente *su* anómalo “entendimiento” -o deseo de reforma, como veremos recién materializado- sobre el alcance de los hecho y base imposables disciplinados en la LOCTI, lo cual además concretó, como si ya lo anterior no fuese suficiente, en una norma de carácter administrativo, en redoblada vulneración del estándar de reserva de ley.

Pero es que, además, si el tributo se establece en una norma legal general y abstracta, esto es, en una ley que contempla sus elementos esenciales (hecho imponible, base imponible, etc.), entonces el contribuyente verá materializado su *derecho a la certeza*, por medio de la concreción del *principio de seguridad jurídica* y, así, del *ideal de previsibilidad* de las conductas, que es uno de los temas que -precisamente- persigue la interpretación jurídica.

Si por el contrario el tributo no se encuentra establecido en la ley, o lo está pero es *administrativamente* “modificado” por el ente que debe *gestionarlo* (no cambiarlo para ajustarlo a sus propios designios) al margen del principio de reserva de ley tributaria, o su establecimiento en la ley es contradictorio -como ahora es el caso-, entonces se estará ante una indeseable situación de patente arbitrariedad administrativa y/o de incerteza jurídica, por demás abiertamente inconstitucional e ilegal, con pretendidas “interpretaciones” y “aplicaciones” divorciadas de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta el artículo 140 del COT/2020, de acuerdo con el cual:

Artículo 140 COT/2020: “Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, **deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo**

dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.// No obstante, **la Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio**, sobre base cierta o sobre base presuntiva, así como solicitar las medidas cautelares conforme a las disposiciones de este Código, en cualesquiera de las siguientes situaciones: (...)” (negritas con subrayado agregadas).

Como se observa, este enunciado disciplina las modalidades subjetivas de la determinación tributaria con un *orden de prelación* (autodeterminación, determinación mixta y determinación oficiosa), señalando a letra que en el caso de la autodeterminación “*Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación*”, todo lo cual deberán hacer “*según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario*”.

Al respecto, debemos hacernos de las consideraciones de la doctrina, en esta oportunidad en la preclara explicación de SÁNCHEZ GONZÁLEZ, quien con todo tino precisa esta importante cuestión en los términos siguientes: “En consecuencia, puede afirmarse que el Código Orgánico Tributario establece un orden de prelación en las distintas formas de llevarse a cabo el proceso de determinación tributaria, a saber:// 1.- **En primer término, los contribuyentes deberán determinar y cumplir por sí mismos la obligación tributaria** (Artículo 130 COT).// 2.- **De no estar prevista o consagrada en la Ley especial respectiva la autodeterminación**, se le impone al sujeto pasivo la obligación de proporcionar la información necesaria, a través por ejemplo de la declaración del hecho imponible, para que la determinación sea efectuada por la Administración tributaria; y// 3.- Por último, en el orden previsto, la Administración tributaria podrá proceder a la determinación oficiosa, bien sobre base cierta o sobre base presunta, solo en lo supuestos previstos en el artículo 130 del COT”⁸ (resaltado agregado).

Este *orden de prelación* obedece a que está en juego -nada más y nada menos que- el *principio (y derecho)*⁹ *constitucional de la capacidad contributiva* del

⁸ Salvador Sánchez González, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Colección Estudios N° 3, Fraga Sánchez & Asociados, Caracas, 2005, p. 35.

⁹ Derecho N° 14 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: “Derecho a la igualdad tributaria y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual. En función de ello, el contribuyente tiene derecho a ser gravado por actos, hechos o circunstancias que sean indicativos de riqueza real, efectiva y actual (exclusión de los tributos que gravan capacidad económica ficticia) y a que la cuantificación tenga en cuenta la capacidad singular manifestada por cada

sujeto pasivo, conforme con el cual éstos deben tributar sobre su real y efectiva capacidad económica, en los términos que lo regula el artículo 316 de la Constitución, de acuerdo con el cual:

Artículo 316 de la Constitución: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Lo anterior tiene un fundamento lógico: nadie mejor que el contribuyente para *conocer* y, con ello, *determinar* la existencia (o inexistencia) de *sus* obligaciones tributarias, y en caso de que éstas hayan nacido por verificación del hecho imponible, proceder a cuantificarlas. Es por ello, en franca recepción del principio (y derecho) de capacidad contributiva, que el Código establece el indicado *orden de prelación*, para que sea el propio sujeto pasivo quien, en primer lugar, esté llamado a determinar sus obligaciones tributarias, lo que si bien está disciplinado -de entrada- en clave deóntica, al mismo tiempo también resulta perfectamente concebible como un *derecho*¹⁰ que le asiste al sujeto pasivo en tanto

contribuyente”. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

¹⁰ Como también lo ha entendido y planteado, en detalle, Fraga-Pittaluga: “Por lo que respecta a la **naturaleza jurídica de la autodeterminación tributaria**, es importante advertir que en aquellos tributos que la contemplan, la misma, como es natural, no es electiva o facultativa para el contribuyente o el responsable tributario, sino que constituye un **deber**, concretamente un deber formal, tal como se desprende del artículo 155.5 del Código Orgánico Tributario. Esto significa que se trata de un mandato imperativo que recae sobre los contribuyentes y los responsables tributarios y cuyo propósito es que éstos coadyuven en una de las fases de la gestión de los tributos. Así, dado que la autodeterminación es un deber formal, la omisión de la misma constituye un ilícito tributario que apareja la sanción equivalente (*Vid.* Artículos 99.4, 103.1, 103.3, 103.6 y 103.7 del Código Orgánico Tributario) y asimismo, la falta de presentación de declaraciones o la presentación de una declaración que no coincida con la información contable del sujeto pasivo, constituyen un indicios de defraudación (*Vid.* Artículos 120.9 y 120.11 del Código Orgánico Tributario), lo que, evidentemente, reafirma su carácter imperativo.// **Pero paralelamente, la declaración impositiva puede concebirse también como un derecho que permite al sujeto que la elabora comunicar a la Administración los hechos relevantes que delimitarán, en principio, la aplicación de la ley tributaria en su caso concreto. Por esa razón, cuando las leyes tributarias especiales escogen el sistema de la autoliquidación del tributo, la presentación de las declaraciones correspondientes no puede ser coartada, dificultada o impedida por los funcionarios de los entes recaudadores o por los auxiliares de tesorería, tales como los bancos. Deben ofrecerse todas las facilidades y apoyos necesarios para**

*pretensión justificada*¹¹, por lo que mal puede el FONACIT afectar el *derecho del contribuyente a la autodeterminación tributaria*, que de suyo comprende el *derecho a interpretar las normas tributarias*¹².

Después de todo, y en los términos que lo hemos sostenido¹³, lo cierto es que aun cuando la obligación tributaria *nace* por imperio de la ley y ésta debe establecer -por mandato del principio de reserva de ley tributaria- los elementos constitutivos que delimitan las expresiones *cualitativa* y *cuantitativa* del tributo (hecho imponible, base imponible, alícuota y sujetos), se está, en este sentido, ante un indiscutible *acto de interpretación-aplicación*, que en definitiva supone un

que este deber-derecho sea cumplido a plenitud. La usual inoperatividad de los sistemas informáticos destinados a canalizar la autodeterminación supone también una violación del derecho del sujeto pasivo de declarar la ocurrencia del hecho imponible (cursivas del autor, y resaltado y subrayado agregados). Luis Fraga-Pittaluga, *La defensa del contribuyente*, Serie Estudios N° 130, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana Internacional - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2021, p. 132.

¹¹ Cf. Wesley Newcomb Hohfeld, *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, 3ª edición, México, D. F., 1995, p. 47-50; y Riccardo Guastini, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del Derecho*, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999, pp. 180-181.

¹² Así lo ha explicado, con rigor, Castillo Carvajal: “Esta labor de cuantificación constituye un proceso racional que implica interpretar la norma tributaria y tomar decisiones respecto de los aspectos temporales (nacimiento de la obligación), materiales (caudales que integran o no la base de cálculo) y espaciales (respecto del lugar o territorio donde se verifica el hecho imponible). Esta labor interpretativa puede llevar -como es natural suponer- a resultados que discrepen de los criterios de la Administración Tributaria, sin que estas diferencias de criterios resulten censurables en sí mismas. El contribuyente tiene la obligación de efectuar la determinación tributaria y tiene el derecho de interpretar la norma tributaria sin preconcepciones administrativas, ni imposiciones de orden sublegal. No le es dable a la Administración cercenar este derecho a la determinación libre y racional del contribuyente, sino que le corresponderá en su función fiscalizadora objetar la determinación que estime ilegal e imponer las sanciones del caso. Estas divergencias serán resueltas por un Juez en forma definitiva”. Juan Carlos Castillo Carvajal, “El determinismo y la determinación tributaria”, *Blog Derecho y Sociedad*, colgado el 24 de agosto de 2021. Disponible en: <https://derysoc.com/el-determinismo-y-la-determinacion-tributaria/>.

¹³ Cf. Serviliano Abache Carvajal, *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Colección Estudios Jurídicos N° 93, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2012, pp. 219 y s.; y más recientemente en: Serviliano Abache Carvajal, “Las razones de la determinación tributaria. Repensando su naturaleza jurídica desde la teoría general y filosofía del Derecho”, en Domingo Ruiz López, (Coord.), *XVIII Congreso AMDF. Facultades de las autoridades fiscales*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Guadalajara, 2018, pp. 550-551.

acto de voluntad -con inevitable subjetividad- *de su aplicador*¹⁴, esto es, una *forzosa y material subjetivización de la declaración y liquidación de la obligación tributaria*, lo cual no puede ser constreñido, coartado o limitado por la Administración tributaria, sino sólo disciplinado por la ley.

Pues bien, ante la situación dada por razón del dictado de la Providencia N° 015-047/2021 y la implementación del SIDCAI, lo cierto es que (i) ni se le ha permitido al sujeto pasivo determinar “*por sí mismo*” la obligación tributaria, esto es, conforme sus interpretaciones y aplicaciones de la ley de la materia, a la vez que (ii) tampoco se le ha dado la oportunidad, ni mucho menos, de hacerlo “*según lo dispuesto en las leyes*” aplicables, a otro decir, de acuerdo con lo que delimitaba la LOCTI/2014.

Atendiendo, entonces, tanto lo que establece el artículo 140 del COT sobre los lineamientos del procedimiento de determinación tributaria, en lo general, así como su modalidad subjetiva por el propio contribuyente (autodeterminación), en lo particular, de un lado, y teniendo en cuenta lo ya indicado sobre lo expresamente establecido por el artículo 6 del Reglamento LOCTI, en relación con la modalidad autodeterminativa de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, por el otro, no cabe duda alguna sobre la tipología de determinación tributaria (por el sujeto) que debe llevarse a cabo para que sea el contribuyente -y sólo él-- quien declare la existencia (o inexistencia) de la obligación y en caso de existencia fije su cuantía, lo cual además debe hacer “*por sí mismo*”, esto es, de acuerdo con su interpretación y aplicación de los elementos constitutivos del tributo, lo que a su vez supone que lleve a cabo esa labor intelectual “*según lo dispuesto en las leyes*”, en este caso lo que establece la LOCTI, todo lo cual concretaría la debida y constitucional aplicación de los apuntados principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica.

Y en caso de que el FONACIT decidiese revisar a fondo la autodeterminación realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria disciplinada en la LOCTI/2014, entonces siempre podrá, luego de presentada dicha declaración y en cumplimiento del indicado *orden de prelación* de las modalidades determinativas por el sujeto establecido en el indicado artículo 140 del COT/2020, llevar a cabo su propia determinación oficiosa a través de la apertura y sustanciación del procedimiento de fiscalización tributaria.

De lo expuesto se observa, entonces, que el FONACIT ha estado a todas luces violando el *derecho del contribuyente a autodeterminar* su potencial obligación tributaria en los términos que lo delimitaba la LOCTI/2014, su Reglamento, el COT y la propia Constitución, mediante el *falseamiento* del procedimiento de “autodeterminación tributaria” que ha pretendido desde el dictado de su Providencia N° 015-047/2021 y la implementación del SIDCAI, por razón de los

¹⁴ Cf. Humberto Romero-Muci, *El Derecho (y el revés) de la contabilidad*, Serie Estudios N° 94, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011, p. 3.

cuales el sujeto pasivo no ha podido material ni realmente determinar “*por sí mismo*” y “*según lo dispuesto en las leyes*” la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, esto es, ejercer su *libertad determinativa*, en directa y abierta desatención del procedimiento de determinación tributaria disciplinado en el COT y, con ello, de los señalados estándares de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

Por vía de consecuencia, el FONACIT ha estado incurriendo, además, en una evidente violación del debido procedimiento administrativo de los contribuyentes previsto en el artículo 49 de la Constitución, por *ausencia total y absoluta* del procedimiento legalmente establecido en el artículo 6 del Reglamento Parcial LOCTI, lo que a su vez implica el quebrantamiento del principio de legalidad administrativa, *ex* artículos 137 y 141 de la Constitución, por dejar de lado el procedimiento legalmente establecido de determinación tributaria por el sujeto pasivo o de autodeterminación.

En definitiva, el *falseamiento* de la determinación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, concretada en las formales y aparentes “autodeterminaciones” que han estado llevando a cabo los contribuyentes por el *sometimiento* administrativo y tecnológico del FONACIT, para que declaren la existencia y fijen la cuantía de la obligación conforme los lineamientos establecidos en la Providencia N° 015-047/2021 y parametrizados en el SIDCAI, al margen de los elementos constitutivos del tributo establecidos en la LOCTI/2014, se presenta como una patente transgresión del COT y de la Constitución, en lo general, y del *derecho a la autodeterminación tributaria* (libertad determinativa), en lo particular, razón por la cual los contribuyentes no están obligados, de manera alguna, a actuar como ilegal e inconstitucionalmente lo ha pretendido ese ente parafiscal, debiéndose tener en cuenta, además, que en caso de hacerlo, los contribuyentes quebrantarían la ley en desmedro propio y de los principios (y *derechos*) a la reserva de ley tributaria, seguridad jurídica y capacidad contributiva que los asisten, como en relación con éste último lo analizaremos a continuación.

3. La *desconfiguración* de los elementos esenciales de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación en la “autodeterminación” del contribuyente que pretende el FONACIT

Además de lo recién expuesto sobre el *falseamiento* de la “autodeterminación” a la que el FONACIT ha estado *obligando* a los contribuyentes de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, desde el dictado de su Providencia N° 015-047/2021 y la implementación del SIDCAI, tales *aparentes* “determinaciones por el sujeto pasivo” se han llevado a cabo -precisamente por el denunciado *constreñimiento administrativo y tecnológico* del ente parafiscal- de manera radicalmente divorciada de los elementos constitutivos del tributo (hecho y base imponibles) que establecía la LOCTI/2014 en su “Título III - De los aportes

para la ciencia, la tecnología y la innovación”, específicamente en sus artículos 23, 25, 26 y 30. De acuerdo con esos enunciados:

Artículo 23 LOCTI/2014: “**De los aportes**// Los aportes para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones provendrán de personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**. Estarán destinados a financiar las actividades de la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones, necesarios para el avance social, económico y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional, en concordancia con el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación establecido por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.// Todos los aportes deberán ser consignados ante el órgano financiero de los fondos destinados a ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 25 LOCTI/2014: “**De quiénes aportan**// A los efectos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entiende como aportantes para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, aquellas personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional** y hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a cien mil Unidades Tributarias (100.000 U.T.) en el ejercicio fiscal inmediato anterior, que se señalan a continuación:// 1. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.// 2. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.// 3. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones, cooperativas y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los numerales anteriores.// 4. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 26 LOCTI/2014: “**Proporción de los aportes**// Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, aportarán anualmente un porcentaje de sus ingresos brutos efectivamente devengados en el ejercicio económico inmediatamente anterior, por cualquier **actividad que realicen**, de la siguiente manera:// 1. Dos por ciento (2%) cuando la **actividad económica** sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la industria y el comercio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco.// 2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la **actividad económica** sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y

distribución.// 3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la **actividad económica** sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución.// 4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando se trate de cualquier otra **actividad económica**.// **Parágrafo primero.** A los efectos del Presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier **actividad que realicen**, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo.// **Parágrafo segundo:** Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, se calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.// **Parágrafo tercero:** A las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, que presten servicios de telecomunicaciones y aporten al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (FIDETEL), de conformidad con lo establecido en el artículo 152 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, les será reconocido dicho aporte para los efectos de lo establecido en el presente Título” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 30 LOCTI/2014: “**Suministro de información de los aportantes**// Las personas, jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República Bolivariana de Venezuela que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, deberán suministrar, a requerimiento del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), los documentos sobre transacciones, emolumentos, ingresos y demás medios que comprueben el cumplimiento efectivo del aporte, de conformidad con lo establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y su Reglamento” (negritas con subrayado agregadas).

Como se observa de las normas citadas, la *hipótesis de incidencia* disciplinada como hecho imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación en la LOCTI/2014 se identifica con la ***realización de actividades económicas en el territorio nacional***, por parte de los sujetos y entidades indicadas, lo que deja ver que estamos ante un tributo que grava una ***actividad***, no un resultado, a lo cual nos dedicaremos enseguida.

3.1. Tributos de actividad y de resultado. El hecho imponible y su delimitación de la base imponible

En el análisis de los tributos se ha abordado la distinción analítica entre tributos de *actividad* y tributos de *resultado*, diferencia ésta que se viene a concretar, como se observa, en el diseño del hecho imponible de esta contribución

parafiscal, esto es, en la delimitación de la hipótesis de incidencia o supuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, como bien lo establece el artículo 13 del COT, de acuerdo con el cual:

Artículo 13 COT/2020: “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 constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

En efecto, dentro de la doctrina que mejor explica esta diferencia entre tributos de actividad y tributos de resultado, a propósito del extenso desarrollo que ha tenido lugar en cuanto al impuesto sobre la renta, se encuentran, entre tantos, los Maestros BLUMENSTEIN y JARACH. En palabras de BLUMENSTEIN: “Es decisiva (...) la consideración de que el impuesto a los réditos no grava la actividad lucrativa en sí, sino su efecto económico, es decir, el rédito y la capacidad contributiva así manifestada”¹⁵. Por su parte, enseña JARACH que: “el impuesto a los réditos no grava la actitud profesional o las relaciones jurídicas que se le refieren, sino su resultado económico”¹⁶.

Con lo anterior fácil es ver que, así como algunos tributos delimitan sus hechos imposables con base en la *realización de actividades económicas*, otros lo hacen con fundamento en los *resultados* obtenidos por el contribuyente, al margen de la actividad económica de éste, cuyo ejemplo paradigmático es, precisamente, el impuesto sobre la renta. Y es que, además, en el tema que nos interesa de las exacciones parafiscales, es importante señalar que las mismas se identifican con los primeros, esto es, con los *tributos de actividad*, precisamente porque en los términos que lo ha explicado CARMONA, su *hecho imponible* “se concreta en la ejecución de una actividad económica o social definida por el legislador”¹⁷.

Partiendo de la explicación de la más reconocida doctrina y del propio contenido de la LOCTI/2014, es evidente que, en el caso de la contribución parafiscal que nos ocupa, nos encontramos ante un *tributo de actividad*, en los términos que se permite apreciar de sus citados artículos 23, 25, 26 y 30, así como de los artículos 28, 30, 31 y 35 de la nueva LOCTI/2022, de acuerdo con los cuales:

¹⁵ Ernst Blumenstein, “Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung”, *Archiv für schweizerisches*, vol. 8, Abgaberecht, p. 236.

¹⁶ Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1982, p. 137.

¹⁷ Juan Cristóbal Carmona Borjas, *La tributación en Venezuela en el contexto de la responsabilidad social del sector empresarial*, Serie Cuadernos 2, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011, p. 73.

Artículo 28 LOCTI/2022: “**Aportes**// Los aportes para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones provendrán de personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**. Estarán destinados a financiar las actividades de la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones, necesarios para el avance social, económico y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional, en concordancia con el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación establecido por la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.// Todos los aportes deberán ser consignados ante el órgano financiero de los fondos destinados a ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 30 LOCTI/2022: “**De quiénes aportan**// A los efectos de esta Ley, se entiende como aportantes para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, aquellas personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional** y hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a ciento cuenta mil (150.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor establecido por el Banco Central de Venezuela en el ejercicio fiscal inmediato anterior, que se señalan a continuación:// 1. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.// 2. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas.// 3. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones, cooperativas y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los numerales anteriores.// 4. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 31 LOCTI/2022: “**Proporción de los aportes**// Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, aportarán mensualmente un porcentaje de los ingresos brutos en el ejercicio económico mensual inmediatamente anterior, de la siguiente manera:// 1. Dos por ciento (2%) cuando la **actividad económica** sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la producción, el comercio y expendio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco.// 2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la **actividad económica** sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que reserva al Estado las actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás materiales estratégicos.// 3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la **actividad**

económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que reserva al Estado las actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás materiales estratégicos.// 4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) de los ingresos brutos efectivamente percibidos en el caso de empresas dedicadas a cualquier otra **actividad económica** no prevista en los numerales anteriores.// A los efectos de esta Ley, se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier **actividad que realicen**, incluso los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos, entre otros, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo.// Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.// A las personas jurídicas, entidades privadas o públicas domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional** y presten servicios de telecomunicaciones, y aporten al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (FIDETEL), de conformidad con lo previsto en el artículo 152 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, les será reconocido dicho aporte para los efectos previstos en el presente título” (negrillas con subrayado agregadas).

Artículo 35 LOCTI/2022: “**Suministro de información de los aportantes**// Las personas, jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República Bolivariana de Venezuela que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, deberán suministrar, a requerimiento del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), los documentos sobre transacciones, emolumentos, ingresos y demás medios que comprueben el cumplimiento efectivo del aporte, de conformidad con lo establecido en esta Ley y su Reglamento” (negrillas con subrayado agregadas).

Se observa, así, que la LOCTI/2014 disciplinaba, en los mismos términos que lo sigue haciendo la nueva LOCTI/2022 -y ésta es la clave-, un indiscutible *tributo de actividad*, cuyo hecho imponible versa sobre la ***realización de actividades económicas en el territorio nacional***.

Ahora bien, la razón de la máxima importancia que tiene -en el análisis que nos ocupa- entender la configuración, diseño o hipótesis de incidencia del hecho imponible de la contribución parafiscal establecida en la LOCTI, es porque, como también es ampliamente conocido, la base imponible -de éste y cualquier tributo- se identifica con la *expresión cuantitativa de su hecho imponible*.

Tenemos, entonces, que estos dos elementos esenciales o constitutivos del tributo están íntimamente *vinculados*, son virtualmente inseparables, en la medida que el primero (el hecho imponible) delimita *cualitativamente* la hipótesis que será gravada por la ley fiscal, mientras que el segundo (la base imponible) disciplina *cuantitativamente* dicha hipótesis. Como se indicaba, la base imponible se identifica con el *cifrado o dimensión cuantitativa* del hecho imponible.

Así lo enseña el Maestro JARACH, para quien la base imponible inclusive forma parte del hecho imponible, a efectos de su valoración cuantitativa. De esta manera lo plantea: “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.// La adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos que constituyen los presupuestos legales de las obligaciones tributarias, implica -necesariamente- una medición de los hechos imponibles, es decir la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes”¹⁸.

Otro tanto agrega FERREIRO LAPATZA al abordar la noción de la base imponible, a propósito de su vinculación con el hecho imponible, en los términos siguientes: “Haciendo abstracción ahora de los casos concretos, podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad

¹⁸ Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 1ª edición (2ª impresión), Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1993, p. 388. Más ampliamente, el autor italo-argentino llegó a considerar lo que sigue: “La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.// Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del 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 en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria”. Dino Jarach, *Curso superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 174-175. También planteó la confusión que, en ciertos casos, puede tener lugar entre ambas categorías, como bien lo precisó: “Por las razones que he indicado anteriormente, es característica del impuesto esta adherencia entre la base de medición y el propio aspecto objetivo del hecho imponible; adherencia que, en ciertos casos, puede aparecer como confusión de los dos conceptos”. *Ibid.*, p. 229.

contributiva relativa”¹⁹, cuestión que expresa BARROS CARVALHO de otra manera también accesible, identificando “la hipótesis tributaria como *calificadora normativa de lo fáctico*”²⁰, mientras que “la base de cálculo es la *cuantificadora normativa de lo fáctico*”²¹.

Sobre la íntima vinculación o conexión existente entre el hecho imponible y la base imponible, siempre debe tenerse en cuenta el pronunciamiento judicial venezolano líder en este tema, dictado por la (otrora) Corte Suprema de Justicia. Nos referimos al voto salvado por el Dr. Luis FARÍAS MATA en la sentencia del 14 de diciembre de 1983, en el cual enseñó lo siguiente:

“La base imponible es la medición o cuantificación del hecho generador del impuesto o hecho imponible; esto es, que no puede haber divorcio entre uno y otro, ni en lo material, ni en lo temporal (...)// Que no hay posibilidad de escindir, ni conceptualmente ni a efectos prácticos, las nociones de hecho generador y de base imponible lo reconoce, además, una sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, del 18 de noviembre de 1965”²².

Y es que, en efecto, así es. No es posible en lo *conceptual*, ni viable en lo *práctico*, escindir las categorías del hecho imponible y la base imponible. Esto no tendría sentido. Amén de presentarse como un serio sesgo conceptual, tal pretensión tendría como consecuencia una incorrecta cuantificación de la base imponible y, por vía de consecuencia, una irreal consulta a la capacidad contributiva del contribuyente.

¹⁹ José Juan Ferreiro Lapatza, *Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 491.

²⁰ Paulo de Barros Carvalho, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, 2ª edición, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 204.

²¹ *Idem*.

²² Voto salvado por el Dr. Luis Farías Mata, sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno, 14 de diciembre de 1983, caso *Becoblohm Puerto Cabello C.A.; J. Boccardo y Cía.; Boulton & Co., C.A.; Corporación Rincón, S.A.; N. D. Dao, C.A.; Eduardo Romer, C.A.; F. Stanzione & Co., C.A.; Taurel y Cía. Sucrs., C.A. en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra Ordenanza del Concejo Municipal del Distrito Puerto Cabello del Estado Carabobo*. En igual sentido, entre otras sentencias más recientes, véase: (i) sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, 4 de febrero de 2004, caso *Garzón Hipermercado en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio, Servicio e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira*; y (ii) sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, 13 de octubre de 2004, caso *Distribuidora Polar Centro Occidental, S.A. (DIPOCOSA) v. Alcaldía del Municipio Iribarren del Estado Lara*.

Por ello, es sólo lógico afirmar que lo que no esté dentro del ámbito de incidencia del hecho imponible, esto es, lo que no integre la hipótesis que la norma tipifica como hecho imponible, al calificar técnicamente como un *supuesto de no sujeción*, evidentemente no podrá ser tomado en cuenta como base imponible, no podrá cifrarse desde una dimensión cuantitativa. Pensar lo contrario supondría un patente desconocimiento de la íntima relación entre el hecho y la base imponible de cualquier tributo, se traduciría en pretender cuantificar lo que cualitativamente no está gravado y, con ello, en una injustificada -ilegal e inconstitucional- extralimitación en la determinación tributaria de cara a precisar la base imponible como representación cuantitativa del hecho imponible.

Un divorcio como el planteado entre el hecho imponible y la base imponible se vería encontrado con los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, y con los artículos 3 y 2, párrafo 2º del COT, en los cuales se disciplina el elemental principio (y *derecho*²³) de reserva de ley tributaria, conforme con el cual sólo la ley puede delimitar los elementos esenciales o constitutivos del tributo, a saber: hecho imponible, base imponible, alícuota -con la excepción normada en el artículo 3, párrafo 2º²⁴ del COT- y sujeto pasivo. De acuerdo con los artículos indicados de la Constitución y del Código:

Artículo 115 de la Constitución: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones **que establezca la ley** con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes” (negrillas con subrayado agregadas).

Artículo 133 de la Constitución: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones **que establezca la ley**” (negrillas con subrayado agregadas).

Artículo 317 de la Constitución: “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones **que no estén establecidos en la ley**, ni concederse exenciones

²³ Derecho N° 1 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: “Derecho a que toda prestación patrimonial pública, sea o no tributaria (y siempre que sea coactiva de hecho o de derecho), se establezca por ley”. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

²⁴ Artículo 3, párrafo 2º, COT/2020: “En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente, podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca”.

y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 3 COT/2020: “**Sólo a las leyes** corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.// 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.// 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.// 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 2, parágrafo 2º, COT/2020: “**A los efectos de este Código se entenderán por leyes** los actos **sancionados** por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como **cuerpos legislativos**” (negritas con subrayado agregadas).

Pues bien, como la mejor doctrina lo ha desarrollado con total solvencia, un elemento integrante del principio constitucional de reserva de ley tributaria o legalidad tributaria, es el denominado principio de *tipicidad tributaria*, que, como explica GARCÍA NOVOA: “tiene sus orígenes en la vinculación del nacimiento del tributo a la realización de un determinado **presupuesto de hecho**”²⁵ (resaltado agregado).

Partiendo de lo anterior, y teniendo en cuenta que el principio de tipicidad tributaria viene a disciplinar el *hecho imponible* del tributo, una pretendida *cuantificación* del mismo a través de una *base imponible* que no se ajuste a lo *cuantitativamente* definido como hecho imponible supondría, además del aludido divorcio entre el hecho imponible y la base imponible, una preclara violación del principio de tipicidad del tributo y, con éste, del principio de reserva de ley tributaria.

Por razón de lo puntualizado -y esto resulta de meridiana importancia-, no puede sino entenderse que lo que se ubique *fuera* del ámbito de incidencia del hecho imponible, a otras voces, lo que no se subsuma en el supuesto de hecho del enunciado tipificado como hecho generador, forzosamente deberá ser ignorado en la cuantificación de la base imponible, habida cuenta de identificarse con un manifiesto supuesto de no sujeción fiscal. Pensar lo contrario, sería desconocer la dinámica del hecho y la base de cálculo, su indiscutible e indisoluble vinculación, lo que explica por qué lo que *cuantitativamente* no integra la hipótesis de incidencia, tampoco puede *cuantitativamente* cifrarse en la base imponible, como ya fuera planteado y a lo cual enseguida nos abocaremos en relación con lo que,

²⁵ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 114.

por un lado, disciplinaba la LOCTI/2014 y lo que, por el otro, pretendió el FONACIT con su Providencia N° 015-047/2021.

3.2. Los hecho y base imposables establecidos en los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014 y su desconfiguración en los artículos 1 y 3 de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT: otro caso clínico de deslegalización tributaria y pulverización de la capacidad contributiva

Habiendo atendido la caracterización de los tributos de *actividad* y de *resultado*, así como la íntima vinculación e identificación entre la hipótesis de incidencia del hecho imponible y la base imponible, corresponde ahora adentrarnos en la ilegal e inconstitucional desvirtuación de lo indicado que pretendió la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, al obviar por completo lo que establecía la LOCTI/2014 sobre los elementos constitutivos o esenciales de su contribución parafiscal y “crear” unos nuevos, en violación de los principios de reserva de ley tributaria y capacidad contributiva, entre otros.

En primer lugar, no hay duda alguna de que la contribución disciplinada en la LOCTI es, como en efecto, un *tributo de actividad* (no de resultado). Esto se presenta evidente del contenido normativo de los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014 y de los actuales artículos 28, 30, 31 y 35 de la nueva LOCTI/2022, de acuerdo con los cuales el aspecto material u objetivo de su *hecho imponible* consiste en que se “realicen actividades económicas en el territorio nacional”.

Y, en segundo lugar, el *aspecto espacial* o *territorial* de este hecho imponible se identifica con la realización de dichas actividades económicas en el territorio nacional, con lo cual resulta fácil entender que, por argumento *a contrario*, no forman parte de la dimensión espacial del hecho imponible de la contribución parafiscal establecida en la LOCTI las actividades económicas ejecutadas o realizadas fuera del territorio nacional. En efecto, de manera literal se señala que el aspecto espacial del hecho generador se centra en que se: “realicen *actividades económicas en el territorio nacional*”, como expresamente se indicaba en los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014 y se señala en los nuevos artículos 28, 30, 31 y 35 de la LOCTI/2022

De la estructura o composición señalada del *hecho imponible* de la contribución parafiscal disciplinada en la LOCTI, se observa que sus aspectos *material* u *objetivo* y *espacial* o *territorial* son: (i) que se realicen *actividades económicas*; (ii) *en el territorio nacional*. Nuevamente, y a riesgo de ser repetitivos, si no se realizan (i) *actividades económicas*, (ii) *en el territorio nacional*, se presenta forzoso concluir que tales actividades *no estarán incluidas dentro de los aspectos material y espacial del hecho imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación*, conforme lo delimitado en la LOCTI, razón por la cual tampoco integrarán (simplemente no

pueden hacerlo) la *base imponible* de la misma. Otra vez: lo que no es hecho imponible en lo *cualitativo*, no puede ser base imponible en lo *cuantitativo*.

En sintonía con lo señalado, debe entenderse que lo que no forme parte de la definición legal *tipificada* de los aspectos objetivo y territorial del hecho generador disciplinado en los citados artículos de la LOCTI, califica y se identifica como un manifiesto *supuesto de no sujeción tributaria*, de ahí que redunden en manifestaciones totalmente irrelevantes en lo fiscal de cara a la delimitación cualitativa y cuantitativa de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, por razón del estándar de legalidad tributaria.

Con lo anterior se observa, así, que resulta forzoso tener en cuenta lo señalado en los dispositivos normativos de la LOCTI, ya no sólo para la precisión cualitativa del hecho imponible, sino también para perfilar los contornos del cifrado cuantitativo de la *base imponible* de la contribución parafiscal, con especial atención en lo indicado por el artículo 26 de su versión de 2014 y por el (recién derogado) artículo 2.4 de su Reglamento Parcial -a fines de contrastarlos con la Providencia N° 015-047/2021-, de acuerdo con los cuales:

Artículo 26 LOCTI/2014: “**Proporción de los aportes**// Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que **realicen actividades económicas en el territorio nacional**, aportarán anualmente un porcentaje de sus **ingresos brutos efectivamente devengados en el ejercicio económico inmediatamente anterior, por cualquier actividad que realicen**, de la siguiente manera:// 1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la industria y el comercio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco.// 2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución.// 3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución.// 4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando se trate de cualquier otra actividad económica.// **Parágrafo primero**. A los efectos del Presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, **se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa**, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo (...)” (negritas con subrayado agregadas).

Artículo 2 Reglamento Parcial LOCTI: “**Definiciones**// A los efectos de la aplicación del presente Reglamento, se entiende por: (...)// 4. **Ingreso bruto: Se refiere a los beneficios económicos que obtienen los aportantes por cualquier actividad que realicen**, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos. A tal efecto se excluirán de la base de cálculo del aporte las exenciones o exoneraciones previstas en otras leyes para la determinación del mismo” (derogado por la LOCTI/2022; y negrillas con subrayado agregadas).

Como expresamente lo establecían los artículos 26 de la LOCTI/2014 y 2.4 del Reglamento Parcial LOCTI, la *base de cálculo* de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación se identificaba con los *ingresos brutos anuales efectivamente devengados (rectius: percibidos*²⁶) *por cualquier*

²⁶ Si bien el encabezado del artículo 26 de la LOCTI/2014 se refería a los “*ingresos brutos efectivamente devengados*”, el mismo enunciado, en su párrafo primero, definía lo que “*A los efectos del Presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá por Ingresos Brutos*”, identificando como tales a “*los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa*”. Pues bien, por razón (i) del señalamiento que traía el encabezado de la norma sobre que dichos ingresos brutos sean “*efectivamente devengados*”, en tanto en cuanto un ingreso, o está técnicamente *devengado* (exigible), o simplemente *no lo está*, sin que quepa estarlo “*efectivamente*”; como (ii) de la verbalización que hacía el párrafo primero del “*devengado*” en lo gramatical, con lo que lo equiparaba a los ingresos que “*obtengan o perciban los aportantes*”; y finalmente (iii) de la inclusión de la *condición* de que tales ingresos calificarían así “*siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa*” (aquí la clave); se evidencia que pragmáticamente la norma no hacía referencia al “*devengo*” como *exigibilidad* -al son técnico de la LISLR-, sino a que tales ingresos brutos serían fiscalmente incididos cuando fuesen *efectivamente percibidos*, de lo contrario subsistiría la potencial *obligación de restitución* que fue expresamente proscrita por el mismo enunciado. Pensar lo contrario, esto es, que se trataba de “*ingresos (técnicamente) devengados*”, sin que en paralelo existiese posibilidad alguna de *restitución* de los mismos, se presentaría como una manifiesta contradicción. A otro decir, una (o *la*) propiedad esencial o rasgo característico de los ingresos “*efectivamente percibidos*”, es -precisamente- que los mismos se *mantengan* en el patrimonio del contribuyente, como lo exigía el citado párrafo primero del artículo 26 de la LOCTI/2014, en relación con la definición legal de la base imponible de este tributo. De esta manera se pone de relieve, entonces, que sólo los ingresos “*efectivamente percibidos*”, por oposición a los (técnicamente) devengados, eran -y siguen siendo- los únicos que, por haber sido pagados y, además, *mantenidos* en el patrimonio del contribuyente (sin obligación de ser *restituidos por cualquier causa*), pueden caracterizarse, en efecto, como integrantes del concepto de *ingresos brutos* a fines de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación en su delimitación técnica de la base de cálculo. Nuestra posición,

actividad económica que realizaren los contribuyentes en el territorio nacional, siempre y cuando, claro está, los mismos hubiesen sido **superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 UT)**, como lo indicaba el artículo 25 de la LOCTI/2014.

Dejando de lado el monto mínimo a partir del cual se verificaba el hecho imponible (ingresos brutos superiores a 100.000 UT), y únicamente centrandó nuestra atención en la definición de la base imponible que traen los artículos citados, se observa que la misma se refiere, como a tenor literal lo señalan los enunciados y en sintonía con los aspectos material y espacial del hecho imponible, a los **ingresos brutos efectivamente percibidos** que el contribuyente produzca por la realización de sus: (i) **actividades económicas**; (ii) **en el territorio nacional**. O en los términos que lo hemos dejado ver, única y exclusivamente podrá cifrarse *cuantitativamente* como base imponible (**ingresos brutos efectivamente percibidos**), lo que en lo legal califique *cuantitativamente* como hecho imponible (**actividades económicas; en el territorio nacional**).

Con lo anterior se evidencia, en sentido práctico, la diferencia fundamental entre los tributos de actividad y los tributos de resultado. En los primeros, sólo podrá cuantificarse como base imponible lo que se produzca de la **actividad gravada** como hecho imponible. Mientras que, en los segundos, podrá cuantificarse como base imponible lo que simplemente se identifique con el **resultado** obtenido por el contribuyente, indistintamente de la actividad que éste realice, precisamente porque no es la actividad lo que se grava, sino el resultado en sí mismo.

Esto deja ver por qué las bases imponibles de los tributos de resultado, como el ISLR, siempre serán *más amplias* -en lo que a su elemento de *ingresos* se

además, acaba de ser (curiosamente) adoptada en la reforma de la LOCTI/2022, cuando en la misma (i) se *elimina* la mención a los “ingresos brutos efectivamente devengados” que traía el encabezado del entonces artículo 26 de la LOCTI/2014 (hoy artículo 31); (ii) se *incluye* la referencia expresa a los “ingresos brutos efectivamente percibidos” en el numeral 4 del nuevo artículo 31 de la LOCTI/2022, como siempre ha debido señalarlo, y todo lo anterior (iii) indistintamente de *mantenerse* la inconsistente y marginal mención, dentro de la definición de *ingresos brutos*, a que los mismos se “devenguen por los aportantes”. En definitiva, se trata de un caso más de mala técnica legislativa (en este caso, de la LOCTI/2014) en lo que a la *racionalidad lingüística* de los enunciados se refiere, como en los tiempos más recientes se ha hecho tan frecuente en cualquier cantidad de ejemplos de normas tributarias (e. g. “desgravamen” en lugar de *deducción*; “aporte” en lugar de *contribución parafiscal*; “cancelación” en lugar de *pago*; etc., por sólo mencionar algunos). Sobre la *racionalidad lingüística* en la técnica legislativa, *vid.* Manuel Atienza, *Contribución a una teoría de la legislación*, 1ª edición, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997, pp. 28-29; y sobre la *precisión* en el lenguaje jurídico, *vid.* Virgilio Zapatero Gómez, *The Art of Legislating*, Springer - Studies on the Theory and Practice of Legislation, vol. 6, Cham (Suiza), 2019, pp. 152-154.

refiere- que las bases imponibles de los tributos de actividad, como por ejemplo la establecida en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM)²⁷ para el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IMAE), así como la que estamos analizando: **la contribución parafiscal establecida en la LOCTI.**

Por razón de lo anterior, mal puede formar parte de la *base imponible* de la contribución parafiscal de la LOCTI, desde un punto de vista *cuantitativo*, lo que simplemente no integra la definición de su *hecho imponible* desde una perspectiva *cualitativa*. Pensar lo contrario, como ha sido suficientemente expuesto, aparte de ubicarse en las antípodas de los desarrollos conceptuales anteriores y de las enseñanzas de la doctrina, tendría severas consecuencias prácticas en el cifrado contributivo para los contribuyentes, en franca desatención, por demás, de los estándares de reserva de ley tributaria, tipicidad tributaria y de capacidad contributiva.

Es precisamente por lo señalado, que las pretendidas y *falsas* “autodeterminaciones” que el FONACIT le ha estado exigiendo a los contribuyentes con base en su Providencia N° 015-047/2021 son ilegales e inconstitucionales, habida cuenta que dicho *acto administrativo normativo* o de “efectos generales” es absolutamente violatorio de la LOCTI/2014 y su Reglamento, así como del COT y la Constitución.

En efecto, desde el artículo 1 de la Providencia N° 015-047/2021 se aprecia su total desatención del principio constitucional de reserva de ley, al pretender “*informar los componentes para el cálculo del aporte*”, a tenor literal indicando lo que sigue:

Artículo 1 Providencia N° 015-047/2021: “El objeto de la presente Providencia es **informar los componentes para el cálculo del aporte** a la ciencia, tecnología e innovación y el procedimiento que debe cumplirse para la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte” (negritas con subrayado agregadas).

Como se observa, tanto del citado artículo como de los siguientes de la providencia, cuando en el enunciado se hace referencia a los “*componentes*” de la contribución parafiscal, está haciendo alusión a -nada más y nada menos que- los elementos constitutivos o esenciales del tributo!, los cuales, como es sabido, sólo pueden disciplinarse por ley, precisamente en constitucional recepción del estándar de reserva de ley tributaria, a tenor de los anteriormente citados artículos 115, 133 y 317 de la *norma normarum*, por demás detenidamente desarrollado en el también referido artículo 3 del COT/2020, entre otros enunciados legales que lo positivizan en el ordenamiento jurídico venezolano.

En palabras llanas: no le estaba dado a la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, en tanto *acto administrativo normativo*, “crear” o “modificar” los

²⁷ Gaceta Oficial N° 6015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.

elementos constitutivos de la contribución parafiscal legalmente establecida en la LOCTI/2014, como expresamente lo señala, por ejemplo, el artículo 10²⁸ de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos²⁹ (LOPA), por lo menos no sin incurrir en la más patente *usurpación de funciones legislativas*.

Y es precisamente por fuerza de lo señalado, que lo indicado en el artículo 3 de la providencia administrativa en cuestión también se encuentra afectado de la más contundente *invalidéz normativa*, tanto por razones de inconstitucionalidad como de ilegalidad, al venir a concretar la anunciada *deslegalización* del citado artículo 1. De conformidad con el enunciado contenido en el artículo 3 de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT:

Artículo 3 Providencia N° 015-047/2021: “**Autoliquidación, declaración y pago**// Concluido el Registro ante el «SIDCAI», los aportantes a los fines de la obtención del certificado electrónico de solvencia del aporte, deberán proceder a autoliquidarse, declarar y pagar el aporte a la ciencia, tecnología e innovación durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio fiscal correspondiente, siempre y cuando hayan obtenido Ingresos Brutos anuales superiores a Cien Mil Unidades Tributarias (100.000 U.T.) en dicho ejercicio fiscal.// **PARÁGRAFO PRIMERO:** El Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en lo sucesivo, «FONACIT», a los fines de determinar el monto del aporte, **se apoyará en los datos suministrados por el aportante en la «Forma DPJ 99026 Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto Sobre la Renta (ISLR) presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)», procediendo a la sumatoria de las casillas 711 denominada: total ingresos netos (fuente territorial), 780 denominada: ingresos netos (fuente extraterritorial) y 970 denominada: ingresos propios de la actividad (rentas exentas/exoneradas).**// **PARÁGRAFO SEGUNDO:** El aportante procederá a calcular el aporte bajo la fórmula de multiplicar el monto obtenido por la **sumatoria de las casillas indicadas en el Parágrafo Primero** por el porcentaje de la alícuota comprendida entre el cero coma cinco por ciento (0.5 %), uno por ciento (1%) y dos por ciento (2%) dependiendo de la actividad económica que realice, en atención a lo dispuesto en el artículo 26 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.// **PARÁGRAFO TERCERO:** Según lo previsto en el artículo 26 Parágrafo Primero del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, se entenderá por Ingresos Brutos, los

²⁸ Artículo 10 LOPA: “**Ningún acto administrativo podrá** crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, **crear impuestos u otras contribuciones de derecho público**, salvo dentro de los límites determinados por la ley” (resaltado agregado).

²⁹ Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario, 1 de julio de 1981.

ingresos, provento y caudales que, de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por **cualquier actividad que realicen**, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo.// **PARÁGRAFO CUARTO: En atención a la definición de Ingresos Brutos prevista en el Decreto-Ley**, no formarán parte para el cálculo del aporte, aquellos ingresos que obligatoriamente deban ser restituidos en su totalidad, sin admitir costos ni deducciones, por consiguiente, **formarán parte de la base imponible a los fines del aporte para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos por intereses, los ingresos por dividendos obtenidos, los ingresos por colocación de bonos sea cual fuere su denominación**, los ingresos operativos, entre otros.// **PARÁGRAFO QUINTO:** Las exoneraciones establecidas para el Impuesto Sobre la Renta o para cualquier otro tipo de impuesto, tasa o contribución, no aplicarán al pago de los aportes para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones³⁰.// **PARÁGRAFO SEXTO:** El «FONACIT» y el aportante, en caso de existir incumplimiento en el pago del aporte para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, deberán imputar el pago de la obligación tributaria, cuando este ocurra, en el orden siguiente: (i) multa; (ii) intereses moratorios y (iii) aporte, de conformidad con lo señalado en el artículo 44 del Decreto Constituyente mediante el cual se dictó el Código Orgánico Tributario.// **PARÁGRAFO SÉPTIMO:** Culminado el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio fiscal correspondiente o agotada la prórroga si la hubiere, sin que el aportante haya autoliquidado, declarado y pagado el aporte, se procederá de mero derecho a aplicar la multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto del aporte debido, conforme a lo previsto en el artículo 50 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, y con fundamento en la plena prueba representada en la «Forma DPJ 99026 Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto Sobre la Renta (ISLR) presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)» correspondiente al aportante.// **PARÁGRAFO OCTAVO:** La apertura del procedimiento administrativo sancionatorio previsto en el artículo 57 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, procederá exclusivamente en los casos que el

³⁰ Contradiendo normativamente lo que establecía el citado artículo 2.4 del Reglamento Parcial LOCTI, de acuerdo con el cual: “**Definiciones**// A los efectos de la aplicación del presente Reglamento, se entiende por: (...)// 4. **Ingreso bruto:** Se refiere a los beneficios económicos que obtienen los aportantes por cualquier actividad que realicen, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos. **A tal efecto se excluirán de la base de cálculo del aporte las exenciones o exoneraciones previstas en otras leyes para la determinación del mismo**” (negritas con subrayado agregadas).

«FONACIT» realice «in situ» control, fiscalización, inspección e investigación a los aportantes y determine la existencia de indicios que hagan presumir el incumplimiento del aporte al no haber concordancia con la «Forma DPJ 99026 Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto Sobre la Renta (ISLR) presentada ante el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)» o se haya argumentado fuerza mayor o caso fortuito antes del vencimiento del ejercicio fiscal.// **PARÁGRAFO NOVENO:** Las prórrogas y facilidades de pago otorgadas a los aportantes causarán intereses sobre los montos financiados y el incumplimiento del pago del aporte dentro del plazo establecido al cierre del ejercicio fiscal correspondiente, causará intereses moratorios hasta la extinción total de la deuda, en cumplimiento a lo establecido en los artículos 46 y 66 del Decreto Constituyente mediante el cual se dictó el Código Orgánico Tributario.// **PARÁGRAFO DÉCIMO:** El pago del aporte, la multa e intereses moratorios deberán realizarse por depósito bancario o transferencia electrónica en las cuentas recaudadoras que establezca el «FONACIT».// **PARÁGRAFO DÉCIMO PRIMERO:** En caso de fallas en el «SIDCAI» que impidan notificar el pago, se informará del mismo dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al correo recaudación@fonacit.gob.ve“ (negritas con subrayado agregadas).

Pues bien, son tantos y tan variados los *sinsentidos* del artículo 3 recién citado, que apenas nos centraremos en los más patentes problemas que el mismo adolece desde la perspectiva exclusiva de los principios (y *derechos*) constitucionales de reserva de ley tributaria y capacidad contributiva.

De entrada debe brevemente recordarse, por un lado, que la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación es un *tributo de actividad* (no de resultado), con todo lo que ello implica y, por el otro, que la base de cálculo de este tributo se encuentra disciplinada, como ya fuera desarrollado, por los *ingresos brutos efectivamente percibidos por cualquier actividad económica que realicen los contribuyentes en el territorio nacional*, por ser éste el *aspecto espacial* del hecho imponible de la contribución parafiscal: las actividades económicas realizadas *en el territorio nacional*. Así, se presentan evidentes los graves sesgos conceptuales que se materializan en distintos niveles en el enunciado en cuestión.

En primer lugar, mal puede emplearse, como lo ordenan los párrafos primero y segundo del enunciado, la declaración del ISLR como *fuerza cuantitativa* de la base imponible de la contribución parafiscal que nos ocupa. Como ya fuera señalado, el ISLR es un *tributo de resultado*, mientras que la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación es un *tributo de actividad*. Entendiendo correctamente estas categorías, fácilmente se aprecia por qué las bases de cálculo de ambos tributos difieren sustancialmente por razón de las también distintas hipótesis de incidencias de sus hechos imponibles. Al ser la contribución parafiscal un *tributo de actividad*, no todos los *ingresos brutos* que perciba el contribuyente serán disciplinados ni incididos en los aspectos material

y espacial de su hecho imponible, sino única y exclusivamente los generados como consecuencia directa de la **realización de su actividad económica** (aspecto material) en el **territorio nacional** (aspecto espacial).

Como es sabido, éste no es el caso -ni remotamente cercano- del ISLR. La hipótesis de incidencia del hecho generador de este tributo más bien se identifica, de manera resumida, con los *enriquecimientos netos, anuales y disponibles*, tanto *territoriales* como *extraterritoriales*, sean producidos (o no) como consecuencia de la **actividad económica** realizada por el contribuyente. Con ello, es fácil ver por qué no es técnicamente viable, ni constitucional y legalmente dado, emplear la declaración del ISLR para pretender cifrar la base imponible de la contribución parafiscal que nos ocupa, porque a diferencia de la contribución, éste es un **tributo de resultado** (no de actividad). Simplemente se están mezclando peras con manzanas.

En segundo lugar, es verdad que la categoría de “ingresos brutos” se encuentra presente tanto en la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, como en la ecuación de la determinación del enriquecimiento neto del ISLR. Pero también es verdad que se está hablando de *dos categorías distintas*: la identificación *semántica* de estas categorías no debe confundirse con una identificación *ontológica* de las mismas. En lo absoluto. Simple y llanamente se está ante una institución polisémica o ambigua, esto es, que goza de múltiples acepciones o criterios de aplicación, con lo cual se presenta evidente que el FONACIT ha incurrido, en el artículo 3 de su Providencia N° 015-047/2021, en un ejemplo de texto de la *falacia de la ambigüedad*³¹.

En efecto, el FONACIT parte de una premisa manifiestamente errada: que la categoría “ingresos brutos” tiene un *significado único* y, por tal razón, que dicho significado es el mismo en la LISLR y en la contribución parafiscal disciplinada en la LOCTI. Nada más alejado de la realidad. Si se entiende lo planteado sobre los *tributos de actividad y de resultado*, entonces no resulta difícil comprender por qué, aunque se denominen *igual* (“ingresos brutos”), se está hablando de *dos categorías distintas*. Si bien todo “ingreso bruto” de la contribución parafiscal lo será también a efectos del ISLR, no todo “ingreso bruto” del ISLR tendrá incidencia fiscal para la contribución. En una palabra: los “ingresos brutos” de ambos tributos se cifran *cuantitativamente* atendiendo criterios *cualitativamente*

³¹ “Como sabemos, la ambigüedad consiste en la pluralidad de significados que pueden ir asociados a una misma expresión (palabra u oración). En algunos casos, consciente o inconscientemente la ambigüedad puede ser una fuente de falacias, cuando en el contexto de un argumento o de una discusión se utilizan distintos sentidos de una misma expresión ambigua.// Esta falacia consiste en utilizar distintos significados de una expresión ambigua en el contexto de un mismo argumento o discusión (...)// La razón por la que el argumento no funciona es porque, de hecho, los interlocutores están hablando de cosas distintas”. David Martínez Zorrilla, *Metodología y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 256.

diferentes. Se observa, entonces, que los “ingresos brutos” de la contribución parafiscal de la LOCTI responden, si se quiere, a una noción *condicionada, limitada o restringida* de los (i) efectivamente percibidos, (ii) como consecuencia *directa* de la actividad económica gravada, es decir, que encuentren su *causa* en la misma, (iii) la cual debe realizarse en el territorio nacional.

En tercer lugar, y entrando en más detalle sobre lo recién indicado, no todos los ingresos brutos gravables en el ISLR lo son en la contribución parafiscal, debido a que en ésta última sólo son fiscalmente incididos los que encuentran *su causa en la actividad económica* del contribuyente, en los términos que -paradójicamente- lo recuerda el párrafo tercero del mismo artículo 3 de la providencia. Igualmente, los ingresos brutos de fuente *extraterritorial* de los contribuyentes no forman parte (no pueden hacerlo) de la *base imponible* de la contribución, debido a que las actividades económicas realizadas *fuera del territorio nacional* que los producen *no integran el aspecto espacial de su hecho imponible* y, por tal razón, carecen de relevancia fiscal a los fines de la contribución, en tanto en cuanto se identifican con manifiestos *supuestos de no sujeción*.

De esta manera se entiende, por ejemplo, por qué tener en cuenta las casillas 711 (total ingresos netos - fuente territorial) y 780 (total ingresos netos - fuente extraterritorial) de la forma DPJ 99026 de la declaración de ISLR, viene a concretar un divorcio absoluto entre los hecho y base imponible de la contribución y, con ello, un patente caso de deslegalización por parte de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT. En el primer caso (casilla 711), porque no todos los “ingresos brutos” que lo componen se identifican con los “ingresos brutos” efectivamente percibidos como *consecuencia directa (causa) de una actividad económica*. En el segundo caso (casilla 780), tenemos que ninguno de los “ingresos brutos” de fuente extraterritorial tienen relevancia fiscal en la contribución parafiscal, precisamente porque el aspecto espacial de la misma se limita o reduce a las actividades económicas realizadas en el *territorio nacional*. En ambos casos se materializa, por vía de consecuencia, un injustificado (ilegal e inconstitucional) *incremento* de la base imponible de la contribución, con lo cual se ve violada la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En cuarto lugar, siguiendo las mismas líneas y razones dadas, tampoco pueden tener incidencia fiscal en la contribución los conceptos indicados en el párrafo cuarto, relativos a los “*ingresos por diferencial cambiario, los ingresos por intereses, los ingresos por dividendos obtenidos, los ingresos por colocación de bonos sea cual fuere su denominación*”, en la medida que los mismos no se identifican con la *realización de actividades económicas*, esto es, *no se generan como consecuencia de la realización de actividad económica alguna del contribuyente*³², que es precisamente el aspecto material del hecho imponible de

³² Hecha excepción, claro está, de si la *actividad económica* del contribuyente tiene naturaleza *financiera*, a efectos de dilucidar el tratamiento e incidencia de los

esta contribución parafiscal. A otro decir, todo ingreso que no encuentre su *causa* en el desarrollo de la actividad económica gravada, al ubicarse fuera del *ámbito cualitativo* del hecho generador, paralela y forzosamente también se colocará al margen del *ámbito cuantitativo* de su base de cálculo.

En similares términos lo ha expuesto la mejor doctrina patria, en relación con el IMAE, lo cual es perfectamente trasladable a la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, por ambos tratarse, como ya fue precisado, de *tributos de actividad*. Así lo explica, con rigor, ROMERO-MUCI: “los ingresos por diferencial cambiario e intereses por tenencia no son considerados gravables con el impuesto municipal por no tener causa en el giro del negocio del contribuyente, según jurisprudencia pacífica de los tribunales tributarios³³ y regulación expresa ex artículo 214 (3)³⁴ de la LOPPM”³⁵.

Se observa, entonces, que tales diferencias cambiarias *no tienen causa* alguna en la *actividad económica* de los contribuyentes, por lo que no forman parte (no pueden hacerlo) del aspecto material del hecho imponible de la contribución parafiscal establecida en la LOCTI y, por vía de consecuencia, tampoco integran (no pueden hacerlo) la base imponible de este tributo, en la medida que, como ha sido expuesto, lo que no se identifica en lo cualitativo con el hecho imponible de los tributos, no puede formar parte de la base imponible de los mismos.

Lo que se quiere decir, en palabras llanas, es que no pueden formar parte de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación desde una *dimensión cuantitativa* (e. g. ingresos brutos extraterritoriales,

ingresos brutos efectivamente percibidos de igual característica (e. g. intereses) en el cifrado cuantitativo de la base imponible de la contribución parafiscal.

³³ Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, Sentencia del 30 de marzo de 1998, caso Forwest de Venezuela, C.A. Motorvenca v. Dirección de Hacienda del Municipio Lagunillas del Estado Zulia.

³⁴ Artículo 214, numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal: “No forman parte de la base imponible: (...) // 3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio”.

³⁵ Humberto Romero-Muci, “La *disfunción* del bolívar y la *dolarización de facto* de la economía. <Aspectos legales y fiscales>”, en Rafael Badell Madrid, Enrique Urdaneta Fontiveros, Salvador Yannuzzi Rodríguez (Coords.), *Libro homenaje al Doctor Luis Cova Arria. Conmemorativo del 25 aniversario de la especialización en Derecho de la Navegación y Comercio Exterior del Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020, pp. 1670-1671.

diferencias cambiarias, dividendos, etc.), lo que lisamente no integra la hipótesis de incidencia de su hecho imponible en una *dimensión cualitativa*: (i) **realización de actividades económicas** (que excluyen, por ejemplo, el **resultado** de las diferencias cambiarias y los dividendos); (ii) **en el territorio nacional** (que excluye los ingresos brutos generados **fuera del territorio nacional**: ingresos **extraterritoriales**).

En definitiva, la *desconfiguración* del hecho imponible y de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación disciplinada en la LOCTI/2014, por razón de los artículos 1 y 3 de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, se traduce en otro caso clínico de deslegalización tributaria³⁶ y pulverización del principio de capacidad contributiva, también afectando el estándar de razonabilidad del tributo³⁷, pudiendo ocurrir lo mismo con el principio de no confiscatoriedad³⁸.

3.3. La (nueva) situación generada con la controversial reforma de la LOCTI/2022

Para terminar, y sin entrar en todos los aspectos más que cuestionables de la recién publicada reforma de la LOCTI/2022, debe mencionarse la situación ocasionada -de manera sobrenvenida- como consecuencia de la misma, específicamente en cuanto al total divorcio conceptual materializado entre lo que se delimita cualitativamente como hecho imponible de la contribución parafiscal,

³⁶ “Por consiguiente, en el Estado constitucional, según los principios que hemos examinado anteriormente, también este elemento está sujeto al principio de legalidad, siendo inconstitucional la delegación en el Poder Ejecutivo o, peor aún, en los organismos administrativos para definir la base de medición del impuesto”. Dino Jarach, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 230.

³⁷ Derecho N° 16 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: “Derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada, atendiendo a las exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. El interés general que limite el derecho de propiedad deberá estar siempre contemplado y fundamentado por ley en cada caso concreto”. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

³⁸ Derecho N° 17 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: “Derecho a que, más allá del alcance y protección que el derecho constitucional de cada país reconozca y otorgue al derecho de propiedad privada, existe un límite cuantitativo -sin que corresponda aquí fijarlo porcentualmente- a partir del cual el tributo afecta el núcleo esencial de dicho derecho que debe conservarse incólume, deviniendo confiscatorio”. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

y lo que se pretende ahora disciplinar cuantitativamente como su base imponible, cuyas contradicciones normativas, además, se presentan de manera evidente.

Sin embargo, antes de entrar en ese importante aspecto a propósito de lo que se viene desarrollando, no queremos dejar pasar la oportunidad para traer unas breves consideraciones sobre la vigencia y aplicabilidad normativa de la nueva LOCTI/2022, habida cuenta su controversial dictado y la injustificable falta de un *régimen de transición* entre la LOCTI/2014 y la LOCTI/2022.

3.3.1. Sobre la vigencia y aplicabilidad normativa de la LOCTI/2022

En este sentido, es por todos sabido que de acuerdo con los artículos 317 de la Constitución y 8 del COT, toda ley tributaria debe fijar su “*lapso de entrada en vigencia*” (*primera regla*) y, en caso de no hacerlo, el mismo se entenderá fijado, a otro decir, serán efectivas dichas leyes, a los sesenta días de su publicación en la Gaceta Oficial (*segunda regla*). Así lo establecen los enunciados en cuestión:

Artículo 317 de la Constitución: “(...) Toda ley tributaria fijará su **lapso** de entrada en vigencia. En ausencia del mismo, se entenderá fijado en sesenta días continuos” (resaltado agregado).

Artículo 8 COT/2020: “(...) Las leyes tributarias fijarán su **lapso** de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela” (resaltado agregado).

Se observa, entonces, que estos artículos contienen *dos reglas* distintas y perfectamente identificables: (i) el mandato que se dirige al legislador de establecer un *lapso* de entrada en vigencia; y en caso de no hacerlo (ii) que estas leyes se entenderán *aplicables* una vez vencidos los sesenta días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial.

Como es sabido, la razón de ser de la *vacatio legis* para las leyes tributarias, se encuentra en el principio constitucional de *seguridad jurídica* que debe imperar en el diseño de todo sistema jurídico, *ex* artículo 299³⁹ de la Constitución

³⁹ Artículo 299 de la Constitución: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.

venezolana, con la finalidad *garantista*⁴⁰ de que se le otorgue al contribuyente un plazo mínimo para el conocimiento y adecuación de su conducta a las exigencias de la nueva ley tributaria.

Pues bien, allende haberse circulado la reforma de la LOCTI/2022 a finales de mayo y de que la misma haya sido “publicada” el 1° de abril (¡con dos meses de diferencia!), lo cierto es que de una simple lectura de su “Disposición Final” (“*Esta Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*”) se evidencia que dicha norma pretende la “vigencia inmediata” de la reforma.

No obstante ello, al *no establecerse “lapso” alguno de entrada en vigencia*, esto es, un intervalo temporal entre dos momentos, aunado a que la atípica circunstancia bajo estudio no está disciplinada en las normas indicadas (cambio del *período del tributo* de anual a mensual), la misma puede entenderse, sin perjuicio de considerar otras *opciones interpretativas*, por lo menos de dos maneras.

Una *primera opción* sería considerar que esta reforma, en principio, “entraría en vigencia” o “sería temporalmente aplicable” (sin adentrarnos en esta oportunidad en la distinción analítica entre las categorías de *vigencia* y *aplicabilidad*⁴¹) a los sesenta días de su publicación en Gaceta Oficial, esto es, el 1° de junio de 2022. Empero, también debe tenerse en cuenta que estamos ante un tributo de naturaleza *periódica* (antes *anual*, ahora *mensual*), razón por la cual resultaría necesario reparar en el hecho de que para el 1° de junio de 2022 (sesenta días desde su publicación el 1° de abril) se pudiera entender que “se encontraba en curso el primer período mensual” de la reforma, por lo que al haber sido modificados algunos de los enunciados sobre la *existencia* y *cuantía* de la obligación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, debe entonces aplicarse el cuarto aparte del artículo 8 del COT y, con

⁴⁰ “De la lectura de los textos anteriores [refiriéndose a los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario], es obvio el carácter garantista que deriva del mecanismo de la *vacatio legis*, hecho que se ve reforzado cuando hablamos de la materia tributaria.// (...) Asimismo, el respeto a esta *vacatio legis* se emparenta con el principio de libertad económica y seguridad jurídica, en tanto y en cuanto, la introducción subrepticia de un tributo, podría tener enormes consecuencias en el plan económico para los sujetos pasivos en general que se vean percutidos” (corchetes agregados). Giuseppe Urso Cedeño, “Vigencia de las leyes tributarias”, en Jesús Sol, Leonardo Palacios, Elvira Dupouy, y Juan C. Fermín (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 249-250.

⁴¹ Al respecto, *vid.* Serviliano Abache Carvajal, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Serie Estudios de la Academia N° 113, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019, pp. 77-85.

ello, dicha reforma sería aplicable “(...) desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)”, esto es, a partir del 1° de julio de 2022, viniendo a materializarse su primera declaración en el mes de agosto.

Esta opción supondría que, además, para los contribuyentes con ejercicios económicos coincidentes con el año calendario, en lo que al ejercicio 2022 en curso se refiere, tendría lugar un *material* (que no formal, por ausencia de mandato legal) “ejercicio fiscal corto” (1° de enero al 30 de junio), el cual se mantendría bajo el ámbito de aplicación temporal -por *ultractividad*- de la LOCTI/2014 y exigiese una no regulada y problemática declaración particular.

Una *segunda opción* consistiría en entender, con base en el *ideal de previsibilidad* (conocimiento previo) que integra el *derecho a la certeza* y la aplicación del *principio de seguridad jurídica* -habida cuenta la modificación del *aspecto temporal* del hecho imponible, en tanto elemento constitutivo de la contribución parafiscal-, que la *protección temporal* del sujeto pasivo ante potenciales situaciones de irretroactividad *propia* o *formal*, o *impropia* o *material* (siendo la última señalada la que tendría lugar en este caso, por tratarse de un tributo *periódico*), comprendería que todas las “reglas de juego” *sustantivas* vigentes y aplicables al *inicio* del ejercicio económico deben mantenerse inalteradas y respetarse hasta la *terminación* del mismo (momento en el cual se verificaría el hecho imponible), entre ellas, precisamente, las correspondientes al *período fiscal anual*.

Lo anterior se traduciría en que, el cambio sobrevenido e *imprevisible* -y aquí la clave- de período anual a mensual sería temporalmente aplicable una vez *terminado el período anual en curso* (enero a diciembre 2022, para los contribuyentes con ejercicios coincidentes con el año calendario), dentro del cual se vería plenamente satisfecho tanto el mandato constitucional y legal de la *vacatio legis*, como la norma contenida en el cuarto aparte del artículo 8 del COT y, por razón del mismo, “(...) el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)” vendría a identificarse con el 1° de enero de 2023, fecha a partir de la cual “entraría en vigencia” o “sería temporalmente aplicable” la reforma de la LOCTI/2022, debiendo presentarse la primera declaración mensual en febrero de 2023, lo cual significaría que *todo* el ejercicio 2022 se quedaría dentro del ámbito de aplicación temporal -nuevamente por *ultractividad*- de la LOCTI/2014.

De esta manera se garantizaría, sin lugar a dudas, la *confianza* de los contribuyentes en el contexto de su derecho a conocer *ex ante*, y que se respete íntegramente durante, el *período del tributo* (legalmente disciplinado desde el *inicio* del ejercicio) que viene a formar parte del *aspecto temporal* de la hipótesis de incidencia de la contribución parafiscal.

3.3.2. El total divorcio conceptual entre los hechos y base imponible de la contribución parafiscal de la LOCTI/2022, y las contradicciones normativas generadas

Salta a la vista la intención detrás del nuevo artículo 31 de la LOCTI/2022: *introducir* en la ley lo que se pretendió regular administrativamente en la inconstitucional e ilegal Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, esto es, materializar “legalmente” la arbitraria voluntad administrativa del ente recaudador, al margen de todo lo desarrollado sobre la necesaria vinculación e identidad entre las categorías del hecho y la base imponibles.

En efecto, como ya lo pudimos atender, de acuerdo con el párrafo cuarto de la Providencia N° 015-047/2021: “formarán parte de la base imponible a los fines del aporte para la ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, **los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos por intereses, los ingresos por dividendos obtenidos, los ingresos por colocación de bonos sea cual fuere su denominación**”; lo cual se vino a introducir en el artículo 31 de la LOCTI/2020 de la manera que sigue: “A los efectos de esta Ley, se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier **actividad que realicen**, incluso los **ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos, entre otros**”.

Pues bien, y sin necesidad de mayores explicaciones por razón de los desarrollos anteriores, lo cierto es que, por un lado, se materializa un patente divorcio conceptual entre el hecho imponible (*realización de actividades económicas*) y los conceptos de diferencias cambiarias, intereses, dividendos, etc., que se pretenden incluir dentro de la base imponible de la LOCTI/2022, precisamente porque como fuera planteado, tales ingresos *no se generan como consecuencia de la realización de actividad económica alguna del contribuyente* -teniendo en cuenta la excepción apuntada sobre las actividades económicas de naturaleza *financiera*-, que es el aspecto material del hecho imponible de esta contribución. A otras voces: los pretendidos conceptos señalados no encuentran su *causa* en el desarrollo de la actividad económica gravada, de ahí que, al ubicarse fuera del *ámbito cualitativo* de la hipótesis de incidencia del hecho generador, necesariamente también se encuentran al margen del *ámbito cuantitativo* de su base de cálculo.

Pensar -y justificar- lo contrario, supondría una inadecuada, por irreal, consulta a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la LOCTI/2022, quienes terminarían experimentando una incidencia fiscal desligada del hecho imponible del tributo (*supuesto de no sujeción*) y, por ello, un inconstitucional sobredimensionamiento de la exacción. En pocas palabras, se cifraría la base de cálculo al margen de la hipótesis de incidencia, lo cual no es conceptualmente posible porque, precisamente, es el hecho imponible el que delimita el ámbito de

incidencia del tributo, de ahí que todo lo que se encuentre fuera del mismo desde una perspectiva cualitativa, no puede tenerse en cuenta desde un enfoque cuantitativo.

Lo anterior tiene como consecuencia, además, que se hagan presentes *contradicciones* o *antinomias normativas* de distinto cuño. En el artículo 31 de la LOCTI/2022 se evidencia una antinomia *intra-normativa*, debido a que dentro del mismo enunciado se establece, en varias partes, que el aspecto material u objetivo del hecho imponible consiste en la *realización de actividades económicas*, a la vez que se incluyen las diferencias cambiarias, intereses, etc., en su base imponible.

Igualmente, son varias las antinomias *inter-normativas* que se dan cita entre varios de los enunciados de esta nueva versión de la ley, habida cuenta que en los artículos 28, 30 y 35 (al igual que en el 31) se repite una y otra vez el aspecto material del hecho imponible (nuevamente: *realización de actividades económicas*), mientras que el comentado artículo 31 contradictoriamente pretende incluir dentro del cifrado contributivo los indicados conceptos de diferencias cambiarias, dividendos, etc.

Todas estas antinomias, como lucirá evidente, deben resolverse a favor de la delimitación *cualitativa* del hecho imponible, que viene a condicionar y perfilar la expresión *cuantitativa* de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, *no al revés*.

En suma, la cuestionable reforma de la LOCTI/2022 *no logró su cometido*: “legalizar” lo *irracional*, “legalizar” lo *inconstitucional*, como en efecto se pretendió con la impropcedente e ilegítima inclusión de conceptos totalmente ajenos a esta contribución parafiscal, la cual *ha sido, es y sigue siendo* un evidente ***tributo de actividad*** y, como tal, sólo grava cualitativa y cuantitativamente los ingresos brutos que se identifican con -o encuentren su *causa* en- la ***actividad económica*** del contribuyente. Nada más.

4. Conclusiones

Al haberse visto el contribuyente obligado a registrarse en el SIDCAI y a “autodeterminar” la contribución parafiscal conforme los lineamientos indicados en la Providencia N° 015-047/2021, los cuales se encuentran parametrizados en dicho sistema, ha tenido lugar lo que hemos denominado bajo el rótulo del *falseamiento* de la determinación tributaria por parte del sujeto pasivo, porque no le ha sido posible declarar su existencia (o inexistencia) y, en caso de existencia, fijar su cuantía, en atención a *su interpretación y aplicación* de los artículos 23 y siguientes de la LOCTI/2014, en lo que a los hecho y base imponibles del tributo se refiere, en franca violación del *derecho del contribuyente a la autodeterminación tributaria* (libertad determinativa).

No hay duda alguna de que la contribución disciplinada en la LOCTI es, como en efecto, un *tributo de actividad* (no de resultado). Esto se presenta evidente del contenido normativo de los artículos 23, 25, 26 y 30 de la LOCTI/2014, así como de los actuales artículos 28, 30, 31 y 35 de la nueva LOCTI/2022, de acuerdo con los cuales el aspecto material u objetivo de su *hecho imponible* consiste en que se “realicen actividades económicas en el territorio nacional”.

De la estructura o composición señalada del *hecho imponible* de la contribución parafiscal disciplinada en la LOCTI, se observa que sus aspectos *material u objetivo y espacial o territorial* son: (i) que se realicen *actividades económicas*; (ii) *en el territorio nacional*.

Como expresamente lo establecían los artículos 26 de la LOCTI/2014 y 2.4 del Reglamento Parcial LOCTI, la *base de cálculo* de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación se identificaba con los *ingresos brutos anuales efectivamente devengados (rectius: percibidos) por cualquier actividad económica que realizaren los contribuyentes en el territorio nacional*, siempre y cuando, claro está, los mismos hubiesen sido *superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 UT)*, como lo indicaba el artículo 25 de la LOCTI/2014.

Cuando la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT hace referencia a los “componentes” de la contribución parafiscal, está haciendo alusión a —nada más y nada menos que— los elementos constitutivos o esenciales del tributo!, los cuales sólo pueden disciplinarse por ley, precisamente en constitucional recepción del estándar de reserva de ley tributaria, a tenor de los artículos 115, 133 y 317 de la *norma normarum*, desarrollado en el artículo 3 del COT/2020, entre otros enunciados legales que lo positivizan en el ordenamiento jurídico venezolano.

No pueden formar parte de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación desde una *dimensión cuantitativa* (e. g. ingresos brutos extraterritoriales, diferencias cambiarias, dividendos, etc.), lo que no integra la hipótesis de incidencia de su hecho imponible en una *dimensión cualitativa*: (i) *realización de actividades económicas* (que excluyen, por ejemplo, el resultado de las diferencias cambiarias y los dividendos); (ii) *en el territorio nacional* (que excluye los ingresos brutos generados fuera del territorio nacional: ingresos extraterritoriales).

La *desconfiguración* del hecho imponible y de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación disciplinada en la LOCTI/2014, por razón de los artículos 1 y 3 de la Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, se traduce en otro caso clínico de deslegalización tributaria y pulverización del principio de capacidad contributiva, también afectando el estándar de razonabilidad del tributo, pudiendo ocurrir lo mismo con el principio de no confiscatoriedad.

En cuanto a la vigencia y aplicabilidad de la LOCTI/2022, una *primera opción* sería considerar que esta reforma, en principio, “entraría en vigencia” o

“sería temporalmente aplicable” a los sesenta días de su publicación en Gaceta Oficial, esto es, el 1° de junio de 2022. Empero, también debe tenerse en cuenta que estamos ante un tributo de naturaleza *periódica* (antes *anual*, ahora *mensual*), razón por la cual resultaría necesario reparar en el hecho de que para el 1° de junio de 2022 (sesenta días desde su publicación el 1° de abril) se pudiera entender que “se encontraba en curso el primer período mensual” de la reforma, por lo que al haber sido modificados algunos de los enunciados sobre la *existencia* y *cuantía* de la obligación tributaria de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, debe entonces aplicarse el cuarto aparte del artículo 8 del COT y, con ello, dicha reforma sería aplicable “(...) desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)”, esto es, a partir del 1° de julio de 2022, viniendo a materializarse su primera declaración en el mes de agosto.

Una *segunda opción* consistiría en entender, con base en el *ideal de previsibilidad* (conocimiento previo) que integra el *derecho a la certeza* y la aplicación del *principio de seguridad jurídica* —habida cuenta la modificación del *aspecto temporal* del hecho imponible, en tanto elemento constitutivo de la contribución parafiscal—, que la *protección temporal* del sujeto pasivo ante potenciales situaciones de irretroactividad *propia* o *formal*, o *impropia* o *material* (siendo la última señalada la que tendría lugar en este caso, por tratarse de un tributo *periódico*), comprendería que todas las “reglas de juego” *sustantivas* vigentes y aplicables al *inicio* del ejercicio económico deben mantenerse inalteradas y respetarse hasta la *terminación* del mismo (momento en el cual se verificaría el hecho imponible), entre ellas, precisamente, las correspondientes al *período fiscal anual*.

Lo anterior se traduciría en que, el cambio sobrevenido e *imprevisible* —y aquí la clave— de período anual a mensual sería temporalmente aplicable una vez *terminado el período anual en curso* (enero a diciembre 2022, para los contribuyentes con ejercicios coincidentes con el año calendario), dentro del cual se vería plenamente satisfecho tanto el mandato constitucional y legal de la *vacatio legis*, como la norma contenida en el cuarto aparte del artículo 8 del COT y, por razón del mismo, “(...) el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)” vendría a identificarse con el 1° de enero de 2023, fecha a partir de la cual “entraría en vigencia” o “sería temporalmente aplicable” la reforma de la LOCTI/2022, debiendo presentarse la primera declaración mensual en febrero de 2023, lo cual significaría que *todo* el ejercicio 2022 se quedaría dentro del ámbito de aplicación temporal —nuevamente por *ultractividad*— de la LOCTI/2014.

La definición de la base imponible, de acuerdo con la LOCTI/2022, en sintonía con los aspectos material y espacial del hecho imponible, también se identifica con los *ingresos brutos efectivamente percibidos* que el contribuyente produzca por la realización de sus: (i) *actividades económicas*; (ii) *en el territorio nacional*. Por ello, única y exclusivamente podrá cifrarse *cuantitativamente* como

base imponible (*ingresos brutos efectivamente percibidos*), lo que en lo legal califique *cualitativamente* como hecho imponible (*actividades económicas; en el territorio nacional*).

Salta a la vista la intención detrás del nuevo artículo 31 de la LOCTI/2022: *introducir* en la ley lo que se pretendió regular administrativamente en la inconstitucional e ilegal Providencia N° 015-047/2021 del FONACIT, esto es, materializar “legalmente” la arbitraria voluntad administrativa del ente recaudador, al margen de lo desarrollado sobre la necesaria vinculación e identidad entre las categorías del hecho y la base imponibles.

Lo cierto es que, por un lado, se materializa un patente divorcio conceptual entre el hecho imponible (*realización de actividades económicas*) y los conceptos de diferencias cambiarias, intereses, dividendos, etc., que se pretenden incluir dentro de la base imponible de la LOCTI/2022, precisamente porque tales ingresos *no se generan como consecuencia de la realización de actividad económica alguna del contribuyente* —teniendo en cuenta la excepción apuntada sobre las actividades económicas de naturaleza *financiera*—, que es el aspecto material del hecho imponible de esta contribución. A otras voces: los pretendidos conceptos señalados no encuentran su *causa* en el desarrollo de la actividad económica gravada, de ahí que, al ubicarse fuera del *ámbito cualitativo* de la hipótesis de incidencia del hecho generador, necesariamente también se encuentran al margen del *ámbito cuantitativo* de su base de cálculo.

Pensar —y justificar— lo contrario, supondría una inadecuada, por irreal, consulta a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la LOCTI/2022, quienes terminarían experimentando una incidencia fiscal desligada del hecho imponible del tributo (*supuesto de no sujeción*) y, por ello, un inconstitucional sobredimensionamiento de la exacción. En pocas palabras, se cifraría la base de cálculo al margen de la hipótesis de incidencia, lo cual no es conceptualmente posible porque, precisamente, es el hecho imponible el que delimita el ámbito de incidencia del tributo, de ahí que todo lo que se encuentra fuera del mismo desde una perspectiva cualitativa, no puede tenerse en cuenta desde un enfoque cuantitativo.

Lo anterior tiene como consecuencia, además, que se hagan presentes *contradicciones* o *antinomias normativas* de distinto cuño. En el artículo 31 de la LOCTI/2022 se evidencia una antinomia *intra-normativa*, debido a que dentro del mismo enunciado se establece, en varias partes, que el aspecto material u objetivo del hecho imponible consiste en la *realización de actividades económicas*, a la vez que se incluyen las diferencias cambiarias, intereses, etc., en su base imponible.

Igualmente, son varias las antinomias *inter-normativas* que se dan cita entre varios de los enunciados de esta nueva versión de la ley, habida cuenta que en los artículos 28, 30 y 35 (al igual que en el 31) se repite una y otra vez el aspecto material del hecho imponible (nuevamente: *realización de actividades*

económicas), mientras que el comentado artículo 31 contradictoriamente pretende incluir dentro del cifrado contributivo los indicados conceptos de diferencias cambiarias, dividendos, etc.

Todas estas antinomias, como lucirá evidente, deben resolverse a favor de la delimitación *cualitativa* del hecho imponible, que viene a condicionar y perfilar la expresión *cuantitativa* de la base imponible de la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, *no al revés*.

La cuestionable reforma de la LOCTI/2022 *no logró su cometido*: “legalizar” lo *irracional*, “legalizar” lo *inconstitucional*, como en efecto se pretendió con la improcedente e ilegítima inclusión de conceptos totalmente ajenos a esta contribución parafiscal, la cual *ha sido, es y sigue siendo* un evidente *tributo de actividad* y, como tal, sólo grava *cualitativa* y *cuantitativamente* los ingresos brutos que se identifican con -o encuentren su *causa en-* la *actividad económica* del contribuyente. Nada más.

Caracas, julio 2022

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Serie Estudios de la Academia N° 113, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

____ “Las razones de la determinación tributaria. Repensando su naturaleza jurídica desde la teoría general y filosofía del Derecho”, en RUIZ LÓPEZ, Domingo (Coord.), *XVIII Congreso AMDF. Facultades de las autoridades fiscales*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Guadalajara, 2018.

____ *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Colección Estudios Jurídicos N° 93, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2012.

ATIENZA, Manuel, *Contribución a una teoría de la legislación*, 1ª edición, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997.

BARROS CARVALHO, Paulo, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, 2ª edición, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004.

BREWER-CARÍAS, Allan R., y GARCÍA SOTO, Carlos (Comp.), *Estudios sobre la Asamblea Nacional Constituyente y su inconstitucional convocatoria en 2017*, Editorial Jurídica Venezolana - Editorial Temis, Caracas, 2017.

BLUMENSTEIN, Ernst, “Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung”, *Archiv für schweizerisches*, vol. 8, Abgaberecht.

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, *La tributación en Venezuela en el contexto de la responsabilidad social del sector empresarial*, Serie Cuadernos 2, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos, “El determinismo y la determinación tributaria”, *Blog Derecho y Sociedad*, colgado el 24 de agosto de 2021. Disponible en: <https://derysoc.com/el-determinismo-y-la-determinacion-tributaria/>.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

FRAGA-PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente*, Serie Estudios N° 130, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana Internacional - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2021.

____ “Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020”. Disponible en: <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>.

GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GUASTINI, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del Derecho*, Gedisa Editorial, Barcelona, 1999.

HOHFELD, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, 3ª edición, Fontamara, México, D. F., 1995.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*. Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

JARACH, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 1ª edición (2ª impresión), Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1993.

____ *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

____ *Curso superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

ROMERO-MUCI, Humberto, “La *disfunción* del bolívar y la *dolarización de facto* de la economía. <Aspectos legales y fiscales>”, en BADELL MADRID, Rafael, URDANETA FONTIVEROS, Enrique, y YANNUZZI RODRÍGUEZ, Salvador (Coords.), *Libro homenaje al Doctor Luis Cova Arria. Conmemorativo del 25 aniversario de la especialización en Derecho de la Navegación y Comercio Exterior del Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020.

_____ “Distopía parafiscal. Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario”, *Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 9 de marzo de 2012.

_____ *El Derecho (y el revés) de la contabilidad*, Serie Estudios N° 94, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

_____ “Dialéctica entre forma y materia en el Derecho tributario venezolano”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 119, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.

_____ “Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, en DE VALERA, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Serie Eventos N° 26, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2008.

_____ “Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 117, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.

_____ “Deconstruccionismo y la huida del Derecho tributario: «El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas»”, en WEFER H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*, Colección Estudios N° 3, Fraga Sánchez & Asociados, Caracas, 2005.

URSO CEDEÑO, Giuseppe, “Vigencia de las leyes tributarias”, en SOL, Jesús, PALACIOS, Leonardo, DUPOUY, Elvira, y FERMÍN, Juan C. (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

ZAPATERO GÓMEZ, Virgilio, *The Art of Legislating*, Springer - Studies on the Theory and Practice of Legislation, vol. 6, Cham (Suiza), 2019.

LA INCIDENCIA TRIBUTARIA DE LA REGULACIÓN PRUDENCIAL BANCARIA

CASO DE ESTUDIO: LAS NORMAS PRUDENCIALES SOBRE LA REVALUACIÓN DE ACTIVOS EN LAS INSTITUCIONES BANCARIAS*

*Ignacio Julio Andrade Cifuentes***

SUMARIO

I. Introducción. II. Breves comentarios sobre la conformación y regulación del sistema financiero nacional y la actividad bancaria venezolana. III. La normativa prudencial. III. La normativa prudencial. 1. El capital mínimo regulatorio y la adecuación patrimonial contable y total. 2. Indicadores de liquidez y solvencia. 3. Normativa prudencial sobre la revaluación de activos registrados como bienes de uso de las instituciones bancarias. IV. La incidencia tributaria de la regulación prudencial bancaria. Caso de estudio: las normas prudenciales relativas a la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias (Resoluciones N° 025.17 y N° 101.17). 1. Punto previo: análisis general del valor jurídico-tributario y de la incidencia tributaria de la normativa prudencial sobre la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias. 2. Impuesto sobre la Renta. a. La plusvalía no es un enriquecimiento realizado ni disponible y, en consecuencia, no es gravable. b. A todo evento, bajo la Ley de Impuesto sobre la Renta,

* Este trabajo está basado en una sección del trabajo de investigación preparado para el curso de Seminario: Contabilidad y Tributación a cargo del profesor Humberto Romero-Muci, en el marco de la Especialización de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB).

** Abogado de la firma Ponte Andrade & Casanova. Egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB, 2019, *cum laude*). Especialista en Derecho Financiero de la UCAB (2022, *summa cum laude*). Profesor Instructor de Pregrado en la Facultad de Derecho de la UCAB. Representante de los Egresados ante el Consejo de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UCAB (2022-2024). Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Diplomado en Derecho Tributario Internacional (UCAB, AVDT, 2018). Diplomado en Historia Contemporánea de Venezuela (UPEL, 2018). Autor de trabajos de investigación, publicados en varias revistas de Derecho y del libro “Las plataformas digitales de servicios a domicilio y el impuesto sobre actividades económicas” (Editorial Jurídica Venezolana, 2022).

las revalorizaciones de activos no autorizadas por ella están excluidas de la base imponible. 3. Impuesto sobre actividades económicas (IAE). 4. Contribuciones parafiscales: contribución a la ciencia, tecnología e innovación, contribución a las comunas, y contribuciones de deporte y drogas. a. Decreto–Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. b. Decreto–Ley de Instituciones del Sector Bancario. c. Ley Orgánica de Drogas. d. Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física. V. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

I. Introducción

La intermediación financiera es un proceso a través del cual el sistema financiero “canaliza los recursos desde los agentes que tienen capacidad de financiación hacia los que tienen necesidad de financiación” (Proyecto Edufinet). Así, un sistema financiero es un conjunto de figuras (*e.g.*, mercado, instituciones financieras, mecanismos, instituciones gubernamentales, instrumentos financieros y medios) que hacen posible la intermediación financiera.

En términos generales, los sistemas financieros están conformados por instituciones de intermediación financiera (*e.g.*, entidades de depósito/bancos comerciales, entidades de ahorro contractual y otros); instituciones de administración de riesgos (*e.g.*, aseguradoras y reaseguradoras); e instituciones que operan en el mercado de valores (*e.g.*, casas de bolsas).

Los bancos son los principales intermediarios financieros y, en consecuencia, un sólido sistema bancario es fundamental para el desarrollo del sistema financiero de un país. Como intermediarios financieros¹, los bancos funcionan como vínculo entre los depositantes que tienen capacidad de financiación y los que requieren de dicha financiación. En otras palabras, el sector bancario es uno de los principales canales de flujo de dinero de la economía. Este dinero no es un recurso propio del banco, sino de todos los usuarios que depositan en él.

¹ La intermediación financiera la realizan “empresas cuyo negocio principal es suministrar a sus clientes ciertos productos y servicios financieros que no se pueden obtener de manera más eficiente mediante una transacción directa en los mercados de valores” (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 35). Para ello, utilizan instrumentos financieros como (i) instrumentos de capital, (ii) instrumentos de deuda, (iii) instrumentos derivados, e (iv) instrumentos estructurados o híbridos. Los instrumentos de capital, en términos sencillos, son los derechos de los propietarios (*e.g.*, accionistas, socios, participantes) de una compañía u otra sociedad. Los instrumentos de deuda “los emite cualquiera que pide prestado: empresas, gobiernos e individuo” (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 33) como, por ejemplo, bonos emitidos por las empresas o el Estado. Los instrumentos derivados son aquellos valorados sobre la base del precio de instrumentos de deuda o capital frente otros (*e.g.*, el cambio de divisas o el precio de *commodities*). Los instrumentos estructurados o híbridos son la unión entre un instrumento de deuda o capital y un instrumento derivado.

Es decir, el banco utiliza dinero ajeno para otorgar créditos a otras personas y generar rendimientos a través del cobro de comisiones sobre depósitos e intereses sobre los créditos otorgados.

Así, la actividad de los bancos comerciales o entidades de depósito consiste en (i) habitual u ordinariamente (ii) captar fondos de sus usuarios² para (iii) crear dinero bancario y conceder créditos e inversiones (que generan derechos de crédito frente a la banca), y, en definitiva, (iv) introducir el dinero de vuelta en el mercado.

Por estas razones, la importancia del banco en el sistema financiero nacional es fundamental. Amerita que la actividad bancaria esté sometida a regulaciones que garanticen los niveles de liquidez y solvencia (conceptos vinculados pero distintos³). Estas regulaciones permitirían, en principio, conducir a una sólida situación patrimonial, que le permita al banco responder a los numerosos pasivos frente a los depositantes. Lo anterior, sobre todo, considerando que la mayoría de los activos y pasivos de los bancos son financieros (es decir, líquidos, que no se protegen de la inflación), y la naturaleza de los riesgos que se presentan durante la actividad bancaria.

Alguna de estas regulaciones se denominan regulaciones prudenciales y, en el caso venezolano, son dictadas por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario (“SUDEBAN”). Tienen carácter técnico–contable y abarcan cuestiones como índices de adecuación patrimonial, requerimientos de capital (capital regulatorio o mínimo) y el régimen de contabilidad de los bancos.

Existen directrices y recomendaciones dictadas por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (Basel Committee on Banking Supervision, 2010) para que cada país dicte sus propias regulaciones prudenciales. Estas directrices y guías se denominan los Acuerdos de Basilea y guían a las autoridades bancarias a dictar una normativa prudencial que permita garantizar los niveles de liquidez y solvencia de los bancos y conduzcan a una sólida situación patrimonial. Como guías, directrices o recomendaciones que son, su eficacia depende de la adopción de estas medidas y requerimiento por cada ordenamiento jurídico.

Muchas de las regulaciones prudenciales afectan la contabilidad bancaria. Como todo sistema de contabilidad, la contabilidad bancaria, especialmente por la importancia que esa actividad tiene en la economía nacional, debe ser útil para la toma de decisiones del negocio bancario. Para ello, dicha contabilidad debe ser relevante, fiable, comprensible, comparable, consistente, representar el fondo económico sobre la forma, neutral, prudente y oportuna, aspectos cuyas definiciones explicaremos brevemente más abajo. De lo contrario, la información contable bancaria no representará una imagen fiel y razonable de la situación

² Con ello, “se excluye a las entidades que se dediquen a los créditos o inversiones con recursos propios” (Morles Hernández, 2016 p. 149).

³ La solvencia “es una situación de suficiencia de activos para responder del pasivo” (Morles Hernández, 2016 p. 217); la liquidez es la “capacidad de atender los retiros de fondos cuando el cliente los exige” (Morles Hernández, 2016 p. 216).

patrimonial del banco, haciéndola en definitiva inútil y, sobre todo, peligrosa para el resto de la economía. En efecto, estados financieros de bancos erróneos o mal llevados pueden conducir a partidas ilusorias y afectar el bienestar económico de un país. Ello porque la solvencia patrimonial de los bancos es lo que garantiza el cumplimiento de sus obligaciones frente a los depositantes.

La información contable bancaria debe cumplir con los requerimientos de la normativa prudencial que las autoridades con competencia bancaria dicten y a las solicitudes de información que ellas hacen a los bancos. Así, en la mayoría de los casos, la normativa prudencial solo fija los parámetros que los bancos deben seguir para presentar su información financiera. Aspectos como el capital regulatorio, los índices de adecuación patrimonial total y contable, los índices de liquidez y solvencia son solo algunos de estos requerimientos. Precisamente por esa razón, la normativa prudencial debe dictarse con base en los principios de la contabilidad y tomar en cuenta la naturaleza propia de la actividad bancaria, de forma que no afecte negativamente al banco y, en extensión, al sistema financiero.

En este breve trabajo, además de realizar un breve paneo sobre algunas de las normas prudenciales de mayor relevancia, revisaremos la normativa prudencial sobre la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias dictadas por la SUDEBAN. Esta norma, como su nombre lo indica, tienen por objeto fijar los parámetros que los bancos deben considerar para la aplicación de la revaluación de los activos registrados como bienes de uso en sus estados financieros. Dicha revaluación de activos podría tener como resultado un aumento contable en el valor del activo (una plusvalía) o la pérdida contable de valor del activo.

Ahora bien, nos planteamos la pregunta de si este tipo de normas prudenciales, que solo tienen por objeto fijar los parámetros para la elaboración y presentación de los estados financieros bancarios, pueden tener efectos tributarios. Ello tomando en cuenta:

- que el propósito de la información financiera en general es informar sobre la situación financiera de una entidad,
- que el propósito de este tipo particular de normas prudenciales es fijar los parámetros sobre la presentación de la información financiera bancaria que tiene por objeto informar sobre la situación fiscal de una entidad, y
- que el propósito de las normas relativas a la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias es informar sobre uno de los aspectos del patrimonio bancario para medir el estado de solvencia de este.

Como caso de estudio, revisaremos la normativa prudencial sobre la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias para evaluar si, ante un aumento del valor de los activos de un banco por la aplicación de estas normas, puede tener efectos en materia de impuesto sobre la renta, impuesto a las actividades económicas, y algunas contribuciones parafiscales.

Advertimos que, salvo lo que respecta a los aspectos generales de la regulación prudencial, el análisis que se realizará y las conclusiones que de dicho análisis resulten son específicas a esa normativa prudencial. Por ello, los efectos de otras normas deben estudiarse caso por caso.

II. Breves comentarios sobre la conformación y regulación del sistema financiero nacional y la actividad bancaria venezolana

El sistema financiero nacional venezolano está regido por la Ley Orgánica del Sistema Financiero Nacional⁴ (“LOSFN”), que tiene por objeto regular el Sistema Financiero Nacional⁵. Para ello, crea el Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional (OSFIN) con facultades regulatorias y supervisoras⁶. Las instituciones integrantes del sistema financiero nacional venezolano son las instituciones del sector bancario, el asegurador y el mercado de valores, y cualquier otro sector que considere el ente regulador deba formar parte del sistema financiero⁷. Cada uno de esos sectores son autónomos, cuentan con su propio ente regulatorio y son regidos por sus respectivas leyes y regulaciones⁸.

⁴ Venezuela. Ley Orgánica del Sistema Financiero Nacional, publicada en Gaceta Oficial N° 39.578, del 21 de diciembre de 2010.

⁵ El objeto de la LOSFN es “regular, supervisar, controlar y coordinar el Sistema Financiero Nacional, a fin de garantizar el uso e inversión de sus recursos hacia el interés público y el desarrollo económico y social” (artículo 1 – LOSFN).

⁶ El Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional es “el órgano rector encargado de regular, supervisar, controlar y coordinar el funcionamiento de las instituciones integrantes del sistema, a fin de lograr su estabilidad, solidez y confianza e impulsar el desarrollo económico de la Nación” (artículo 13 – LOSFN).

⁷ El Sistema Financiero Venezolano está integrado por las “instituciones financieras (...) que operan en el sector bancario, el sector asegurador, el mercado de valores y cualquier otro sector o grupo de instituciones financieras que a juicio del órgano rector deba formar parte de este sistema” (artículo 5 – LOSFN).

⁸ En ese sentido, los artículos de la LOSFN son aplicables a los “(...) sectores financieros (bancos, seguros y mercado de capitales) pero también hacen hincapié en su autonomía. Es decir, el diseño de la ley es transversal, debido a que incide en esos sectores con evidente solapamiento de las reglas sectoriales y, creándose sobre las agencias de tales sectores, una instancia intermedia entre éstas, y el Ministerio de Finanzas: El Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional” (Lares Bassa, 2012 pág. 96). En efecto, la LOSFN se refieren al Sector Bancario, al Sector Asegurador y al Mercado de Valores, asignándole funciones al ente regulador de cada uno.

El sector bancario está conformado por todas las instituciones que realizan intermediación financiera. La LOSFN define intermediación financiera como la captación de recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, a fin de utilizar dichos recursos en operaciones de crédito e inversión financiera⁹. En particular, el sector bancario realiza regularmente la intermediación financiera para financiar las actividades productivas de la economía, de sus servicios asociados y la infraestructura correspondiente¹⁰.

La LOSFN establece funciones que el ente regulador del sector bancario (actualmente, la SUDEBAN) debe ejercer, sin perjuicio de la normativa que regula especialmente la actividad bancaria. Estas están relacionadas al desarrollo de la actividad bancaria, refiriéndose algunas a (i) la supervisión del desempeño del sector bancario mediante la dirección de recursos captados a las áreas deficitarias de fondos¹¹, y (ii) la garantía del desempeño eficiente del sector bancario, con niveles adecuados de liquidez y solvencia patrimonial, permitiéndole a los bancos realizar la intermediación financiera¹². Adicionalmente, la LOSFN exige que el

⁹ Según la LOSFN, “se entiende por instituciones financieras aquellas entidades o formas de organización colectivas o individuales, de carácter público, privado y cualquier otra forma de organización permitida por la ley, que se caracterizan **por realizar de manera regular actividades de intermediación, al captar recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, a fin de utilizar dichos recursos en operaciones de crédito e inversión financiera. (...)**” (artículo 6 – LOSFN) (énfasis añadido).

¹⁰ Bajo la LOSFN, el “sector bancario está constituido por el conjunto de instituciones que realizan intermediación financiera mediante la colocación de los recursos, obtenidos a través de los depósitos del público o de otras fuentes permitidas por la ley, para el financiamiento, en especial, de las actividades productivas de la economía real, de sus servicios asociados y la infraestructura correspondiente” (artículo 8 – LOSFN).

¹¹ El numeral 1 del artículo 20 establece que el “ente regulador del sector bancario, además de cumplir las funciones determinadas en las leyes pertinentes, debe: 1. Vigilar el adecuado desempeño del sector bancario como promotor de las principales áreas de la economía nacional, mediante la dirección de los recursos captados hacia las áreas deficitarias de fondos de la economía real y productiva” (numeral 1, artículo 20 – LOSFN).

¹² El numeral 3 del artículo 20 establece que el “ente regulador del sector bancario, además de cumplir las funciones determinadas en las leyes pertinentes, debe: (...) 3. Garantizar el desempeño eficiente del sector, con los niveles adecuados de liquidez y solvencia patrimonial, que les permita a las instituciones bancarias la intermediación en la economía real” (numeral 3, artículo 20 – LOSFN).

sector bancario desempeñe sus actividades con apego a las leyes y la normativa prudencial que lo regule¹³.

Entre las obligaciones de mayor relevancia, las instituciones bancarias, primero, deben invertir eficientemente los fondos que recibe y utilizar racionalmente sus recursos, con el fin de garantizar su sostenibilidad¹⁴. Segundo, deben cumplir con los niveles de solvencia y liquidez exigidos por los entes de regulación¹⁵. Tercero, deben atender a los requisitos de modificación de las políticas de captación del ahorro y de concesión de créditos, previstos por los entes de regulación¹⁶. Cuarto, deben suministrar oportunamente la información que le sea solicitada por todos los entes de supervisión y control¹⁷.

Por su parte, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario¹⁸ (“D-LISB”) incluye dentro del sector bancario al conjunto de instituciones que, previa autorización de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario como ente regulador¹⁹, realizan intermediación financiera²⁰. Según el D-LISB, la intermediación financiera consiste en la

¹³ El artículo 21 establece que “el sector bancario deberá realizar su actividad de intermediación de recursos con apego al conjunto de leyes y normativas prudenciales que lo regulen” (artículo 21 – LOSFN).

¹⁴ El numeral 1 del artículo 21 establece que el “sector bancario deberá (...) 1. Garantizar la eficiente inversión de los fondos que recibe y el uso racional de sus recursos, a fin de asegurar su sostenibilidad y sustentabilidad, con especial atención al cumplimiento de su misión de impulsar el desarrollo económico con inclusión social” (numeral 1, artículo 21 – LOSFN).

¹⁵ El numeral 2 del artículo 21 establece que el “sector bancario deberá (...) 2. Cumplir con los niveles de solvencia y liquidez exigidos por los entes de regulación” (numeral 2, artículo 21 – LOSFN).

¹⁶ El numeral 5 del artículo 21 establece que el “sector bancario deberá (...) 5. Atender a los requisitos de modificación de las políticas de captación del ahorro y de concesión de créditos, previstos por los entes de regulación, para fomentar su penetración en todos los sectores de la población” (numeral 5, artículo 21 – LOSFN).

¹⁷ El numeral 7 del artículo 21 establece que el “sector bancario deberá (...) 7. Suministrar oportunamente la información que le sea solicitada por todos los entes de supervisión y control” (numeral 7, artículo 21 – LOSFN).

¹⁸ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicado en Gaceta Oficial N° 40.557, del 8 de diciembre de 2014.

¹⁹ Según el D-LISB, el ente regulador de la actividad bancaria es la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario. Así, para “los efectos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario es el ente de regulación del sector bancario. (...)” (artículo 6 – D-LISB).

²⁰ Según el D-LISB, el “sector bancario privado comprende el conjunto de las instituciones privadas, que previa autorización del ente regulador se dedican a realizar actividades de intermediación financiera que se denominan en el presente

captación de fondos bajo cualquier modalidad y su colocación en créditos o en inversiones en títulos valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado²¹.

Como se mencionó anteriormente, la actividad bancaria está sujeta a la normativa prudencial que el ente regulador dicte. Bajo el D-LISB, la normativa prudencial es el cuerpo de “directrices e instrucciones de carácter técnico contable, legal, tecnológico y de riesgo de obligatoria observancia, dictada mediante resoluciones de carácter general y a través de las circulares enviadas a las personas naturales o jurídicas sometidas a su control” (artículo 6 – D-LISB). El Manual de Contabilidad de Instituciones Bancarias dictado por la SUDEBAN ratifica esta definición²².

Como parte de la normativa prudencial que la SUDEBAN debe dictar o desarrollar, el D-LISB establece los requerimientos de capital mínimo, adecuación patrimonial, determinación y cumplimiento de los índices de liquidez y solvencia, constitución de reservas legales y voluntarias, y dividendos de los bancos. Adicionalmente, el D-LISB faculta a la SUDEBAN para dictar, aplicar y vigilar el cumplimiento de la normativa prudencial y la normativa contable de la

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de instituciones bancarias” (artículo 3 – D-LISB).

²¹ Textualmente, el artículo 5 del D-LISB establece que intermediación financiera es “la actividad que realizan las instituciones bancarias y que consiste en la captación de fondos bajo cualquier modalidad y su colocación en créditos o en inversiones en títulos valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado, mediante la realización de las operaciones permitidas por las leyes de la República” (artículo 5 – D-LISB).

²² Textualmente, el Manual indica que las regulaciones prudenciales son “(...) todas aquellas directrices e instrucciones de carácter técnico contable y legal, de obligatoria observancia, dictadas mediante resoluciones de carácter general, así como a través de las circulares enviadas a los bancos, entidades de ahorro y préstamo, otras instituciones financieras y demás empresas sometidas a su control” (Normas Generales – Capítulo N° 1 (Disposiciones Generales) – Manual de Contabilidad de las Instituciones Bancarias dictado por al SUDEBAN).

actividad bancaria²³ y, en general, para realizar la inspección, supervisión, vigilancia, regulación, control y sanción de las instituciones bancarias²⁴.

III. La normativa prudencial

Según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, la palabra “prudencia” significa “templanza, cautela, moderación” y “sensatez, buen juicio”. Por su importancia en el sistema financiero de un país, el desarrollo de la actividad bancaria requiere prudencia (sensatez, buen juicio, cautela). De allí la existencia de las normas prudenciales: aplican a la actividad bancaria para su desarrollo estable y sólido, y que siempre pueda cumplir con sus obligaciones.

Así, la normativa o regulación prudencial son todas aquellas reglas destinadas a “complementar la regulación de las instituciones que reciben fondos del público y vigilar su conducta para garantizar la seguridad de los depósitos, limitar los riesgos y mantener la estabilidad del sistema financiero” (Morles Hernández, 2016 p. 154)²⁵.

²³ Así, “son atribuciones de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, además de las ya establecidas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las siguientes: 14. Dictar las normas prudenciales necesarias para la regulación del ejercicio de las operaciones bancarias, sus servicios complementarios, su supervisión; así como, aquellas relativas a los productos y servicios financieros” (numeral 14, artículo 171 – D-LISB).

²⁴ Bajo el D-LISB, la “inspección, supervisión, vigilancia, regulación, control y sanción de las instituciones que conforman el sector bancario con el objeto de proteger los intereses del público, estarán a cargo de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario. La Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario es un instituto autónomo con personalidad jurídica y patrimonio propio e independiente de los bienes de la República, que actuará bajo la dirección y responsabilidad del o la Superintendente de las instituciones bancarias y se regirá por las disposiciones previstas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. // La Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario gozará de autonomía en los términos previstos en el ordenamiento jurídico vigente y de las prerrogativas, privilegios, y exenciones de orden fiscal, tributario y procesal, que la Ley otorga a la República, tendrá la organización que le establezca el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, y su Reglamento Interno y estará sujeta al control posterior de la Contraloría General de la República. // La Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario estará integrada por el Despacho de la Superintendencia, las oficinas de apoyo requeridas para el cumplimiento de sus funciones, la Intendencia Operativa, de Inspección banca privada e Inspección de banca pública, las Gerencias y demás dependencias que establezca este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y el reglamento interno” (artículo 153 – D-LISB).

²⁵ En efecto, la “esencia de la regulación prudencial en el sector financiero es la de garantizar, fundamentalmente, la solvencia y la liquidez de las entidades que lo

Esta normativa tiene carácter técnico-contable y su contenido está constituido por los procesos de determinación de esos niveles de recursos propios mínimos. Ello es importante porque la mayoría de los recursos de un banco son ajenos (provenientes de los depósitos) en vez de propios y con ellos asume riesgos de todo tipo. Así, la normativa prudencial establece niveles mínimos de “recursos propios que este tipo de instituciones debe mantener en relación con el nivel de los riesgos asumidos” (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 41).

Los Acuerdos de Basilea ya mencionados guían a las autoridades bancarias a dictar normativa prudencial que permita garantizar los niveles de liquidez y solvencia de los bancos y conduzcan a una sólida situación patrimonial. Así, tienen por objeto garantizar la solvencia de los bancos y “reforzar la regulación, la supervisión y la gestión del riesgo de los bancos” (Bank for International Settlements). Sus requerimientos “constituyen mínimos aplicables a bancos con actividad internacional” (Bank for International Settlements), aunque su utilización se ha extendido a los bancos nacionales. Como guías, directrices o recomendaciones que son, su eficacia local depende de la adopción de estas medidas y requerimiento por cada ordenamiento jurídico.

El D-LISB, además de la definición que establece de normativa prudencial²⁶, contiene normas que establecen algunos requisitos mínimos que las instituciones bancarias deben respetar. Adicionalmente, faculta a la SUDEBAN a revisar estos requisitos mínimos y ajustarlos en caso de que lo considere pertinente. La SUDEBAN ejerce esa facultad a través de la normativa prudencial que dicte a esos efectos. Algunas de estas normas serán referidas posteriormente.

conforman, evitando prácticas imprudentes, excesiva exposición a los riesgos de liquidez, crédito, operativos y de mercado, y procurando que exista un respaldo adecuado para los clientes y depositantes (Mejía, 2001 p. 1).

²⁶ Se copia a continuación para referencia del lector: “directrices e instrucciones de carácter técnico contable, legal, tecnológico y de riesgo de obligatoria observancia, dictada mediante resoluciones de carácter general y a través de las circulares enviadas a las personas naturales o jurídicas sometidas a su control” (artículo 6 – D-LISB). El Manual de Contabilidad de Instituciones Bancarias dictado por la SUDEBAN ratifica esta definición.

Muchas de las regulaciones prudenciales afectan la contabilidad bancaria. Como todo sistema de contabilidad, la contabilidad bancaria, más aún por la importancia que esa actividad tiene en la economía nacional, debe ser útil²⁷ para la toma de decisiones del negocio bancario. Para ser útil, la contabilidad (como lenguaje técnico que es²⁸) está basada sobre hechos²⁹ y debe ser relevante³⁰,

²⁷ La información será útil en la medida de que sea relevante y fiable para sus destinatarios a la hora de tomar decisiones comerciales u operativas. Los usuarios no son siempre los mismos y cada uno de ellos interpretará la información según si cumple o no con sus necesidades y con los objetivos que el destinatario se ha trazado. Entre estos usuarios “se encuentran los inversores presentes y potenciales, los empleados, los prestamistas, los proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) p. 4).

²⁸ La contabilidad es un lenguaje técnico conducente “a la representación de la realidad a la que se refieren: la razonabilidad de la situación patrimonial de un ente económico” (Romero-Muci, 2015 p. 10), cuyo objetivo es proporcionar información sobre dicha situación patrimonial, ya sea a un grupo específico de personas (e.g. auditores internos, externos, accionistas, directores de una compañía) o a un grupo indeterminado de personas (e.g. cualquier usuario que tenga interés en conocer la situación patrimonial de una entidad).

²⁹ La contabilidad está fundamentada sobre “hechos” económicos o financieros. Este tipo de hechos, en general, “y la contabilidad en particular, no son medibles y verificables independientemente de quién los realice y, por tanto, no son realmente <<hechos>> o, si se prefiere, no son <<verdades ciertas>>” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 106). Por estas razones, “en contabilidad no hay información, balance ni estado de resultados ontológicamente verdadero o falso (...) [sino] correcta-incorreción o, lo que es lo mismo, en principio en contabilidad no hay verdades, solo hay interpretaciones” (Romero-Muci, 2015 p. 19) (corchetes añadidos). Así, todo dictamen emitido por un contador público es una opinión o un juicio técnico (es subjetivo), y no una descripción (no es objetivo) y, por tanto, no es irrefutable, sino que está sujeta a limitaciones e imperfecciones.

³⁰ Una información será relevante en la medida de que “pueda influir en las decisiones económicas, es decir, que tenga capacidad para confirmar o modificar las expectativas de quienes toman decisiones económicas” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 113). Así, la información relevante es “la que ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros y tiene utilidad predictiva, o sirve para confirmar, corregir evaluaciones realizadas con anterioridad y tiene utilidad correctiva” (Romero-Muci, 2015 p. 40).

fiable³¹, comprensible³², comparable³³, consistente³⁴, representar el fondo económico sobre la forma³⁵, oportuna³⁶ y tener importancia relativa o

-
- ³¹ La fiabilidad de la información contable “sugiere que se realicen esfuerzos para presentar descripciones razonablemente completas y precisas de los eventos o transacciones que se rebelan en los reportes contables (Davidson, y otros, 1976 p. 16)” (texto original en inglés, traducción nuestra). Esta es la cualidad de la información contable que es sinónimo de confianza. Así, procura que la información contable, como mecanismo de medición, sea “considerada un indicador económico adecuado de los recursos y compromisos de la entidad” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 113). En ese sentido, para que la información sea fiable, “debe ser (i) fiel o representar fielmente las transacciones, (ii) debe prevalecer el fondo sobre la forma jurídica de las mismas transacciones, (iii) la información debe ser neutral, (iv) íntegra (completa), y (v) prudente, esto es, consecuencia de un juicio de precaución en las estimaciones bajo condiciones de incertidumbre” (Romero-Muci, 2015 p. 41).
- ³² Como todo lenguaje, el lenguaje contable debe ser fácilmente comprensible por los usuarios. Para ello, “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) p. 7). Lo anterior se debe a que “en el análisis de las decisiones económicas influye no solo la calidad y la cantidad de información suministrada sino, también, la capacidad de juicio del usuario para procesar y reaccionar ante esta información es necesario disponer de un determinado nivel de instrucción y preparación mínimo” (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 117). Por estas razones, la información contable debe ser presentada de manera clara, no ambigua ni vaga, partiendo de que los destinatarios (i) tienen conocimientos de las actividades económicas, su contabilidad y de las finanzas de la empresa, y (ii) estudian diligentemente la información financiera en cuestión.
- ³³ La comparabilidad es una característica ligada a la consistencia. Ella implica que los “procedimientos o métodos usados por todas las firmas dentro de una industria u otra agrupación sea la misma” (Davidson, y otros, 1976 p. 17) (texto original en inglés, traducción nuestra). Es la cualidad que debe existir entre dos cifras contables de los estados financieros de una entidad (...) ante fenómenos económicos iguales” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 115). Esto no debe ser confundido con uniformidad, pues “no es apropiado para una empresa continuar contabilizando de la misma forma una transacción u otro suceso si el método adoptado no guarda las características de relevancia y fiabilidad” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) p. 9). Tampoco puede obstar a que la contabilidad se elabore utilizando procedimientos y métodos más modernos, o que sean de obligatorio cumplimiento por ser dictadas por la autoridad competente para ello.
- ³⁴ Esta característica significa que “los procedimientos o métodos utilizados por una firma al procesar la información contable sean seguidos consistentemente de periodo a periodo” (Davidson, y otros, 1976 p. 17) (texto original en inglés, traducción nuestra). Esta es una “cualidad de la relación entre las cifras, más que una cualidad de las cifras en sí mismas” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 115). La toma de decisiones económicas requiere necesariamente consistencia en la información

materialidad³⁷. De lo contrario, la información contable bancaria no representará una imagen fiel y razonable³⁸ de la situación patrimonial del banco, haciéndola en definitiva inútil y, sobre todo, peligrosa para el resto de la economía. En efecto, estados financieros³⁹ de bancos mal preparados o presentados pueden conducir a

contable que se utiliza como base para ello. Sin consistencia, los usuarios tomarán decisiones sobre la base de información que no refleja fielmente la situación financiera de una compañía, pues los métodos, ninguno necesariamente incorrecto, son distintos.

³⁵ Para que la información contable no pierda fiabilidad y, consecutivamente, relevancia y utilidad, se debe “reconocer y tratar contablemente las transacciones sobre la base de su fondo económico cuando este difiera de su forma legal” (Pérez Ramirez, y otros, 2018, p. 117). Esto se debe a que “la sustancia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) p. 8). De esa manera, la información financiera requiere ciertas características para que sea útil al momento de la toma de decisiones. Como se puede apreciar, los métodos y procedimientos juegan un papel importante en ello, al igual que los contadores.

³⁶ Esta cualidad se refiere que la información debe estar disponible con suficiente antelación para poder realizar los cambios en la asignación de recursos conducentes a cumplir con las necesidades y objetivos. Por ello, “si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) p. 9), por cuanto no está disponible para el momento en el que los usuarios tomen sus decisiones.

³⁷ La importancia relativa o materialidad de la información contable es un concepto vinculado con la relevancia, pero se refiere a “la omisión o inexactitud que hace posible que el criterio de un usuario racional pueda verse modificado como consecuencia de tal omisión o inexactitud” (Pérez Ramirez, y otros, 2018 p. 113). De esa manera, la materialidad “depende de las cuantías de la partida omitida, o del error de evaluación en su caso, juzgados siempre dentro de las circunstancias particulares de la omisión o el error” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) p. 7).

³⁸ Esta representación fiel y razonable se obtiene a través del conjunto de reglas, procedimientos y metodologías que le brindan un mayor grado de confiabilidad a la información financiera. En efecto, una imagen fiel y razonable “significa que el contenido de la información coincide o está de acuerdo con el fenómeno económico que intenta representar. El grado de fidelidad de las representaciones de la situación financiera se expresa en términos de un juicio de razonabilidad, no de certeza, es decir, en un grado en el que pueda expresarse que la información se encuentra libre de errores y desviaciones metodológicas importantes, esto es, que es confiable” (Romero-Muci, 2015 p. 25).

³⁹ Que tienen por objetivo capacitar a los destinatarios a tomar decisiones económicas, tomando como base la situación financiera de la empresa que “se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y solvencia, así como por la capacidad para adaptarse a los cambios habidos en el

partidas ilusorias y afectar el bienestar económico de un país⁴⁰. Ello porque la solvencia patrimonial de los bancos es lo que garantiza el cumplimiento de sus obligaciones frente a los depositantes.

Por estas razones, así como la información contable bancaria debe cumplir con los requerimientos de la normativa prudencial, las autoridades deben considerar (i) la situación financiera del país y la de la banca y (ii) los principios generales de contabilidad, al momento de dictar la normativa prudencial. Aspectos como el capital regulatorio, los índices de adecuación patrimonial total y contable, los índices de liquidez y solvencia son solo algunos de estos requerimientos.

En ese sentido, y tomando en cuenta que este es un supuesto de juridificación (la obtención de virtualidad jurídica mediante la incorporación al Derecho⁴¹) de

medio ambiente en que opera” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) p. 5).

⁴⁰ En definitiva, para obtener esta representación fiel de la situación patrimonial de cualquier entidad y, en particular, de las financieras se requiere llevar una contabilidad organizada basada en información válida. De lo contrario, no se podrán tomar decisiones adecuadas, sino incorrectas pues se toman sobre la base de información incompleta o tergiversada. En efecto, un estado financiero mal preparado o presentado, “ya sea inflando los beneficios o difiriendo las pérdidas, crea activos e ingresos ficticios que no solo desorientan al mercado, a los acreedores y competidores, sino que sirven de coartada para repartos de *bonus* y de resultados a partir de fichas ilusorias” (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 19).

⁴¹ En efecto, al tratarse de normas de contenido y origen técnico, contable o tecnológico, podría considerarse que este contenido y origen fue juridificado y, por tanto, obtienen virtualidad jurídica. Al respecto, Romero-Muci ha establecido que “aunque el derecho y la contabilidad son disciplinas prácticas, lo que las diferencia son sus fines: la primera es una técnica normativa y la segunda una técnica de comunicación. Y también, aunque el método contable se expresa mediante reglas y principios que permiten presentar y cuantificar la información que se expresa en los estados financieros, desde un punto de vista lógico constituyen *reglas técnicas*, esto es, son imperativos de necesidad para el logro de los objetivos o finalidades que las predeterminan. Expresan un “**tener que ser**”, no un “**deber ser**”. Expresan o describen cuál es el medio necesario para alcanzar un fin propuesto técnicamente. O lo que es lo mismo, cuál es el medio necesario (o eficiente) para alcanzar el fin dado. Están basadas en una necesidad práctica: *representación razonable* de la situación y desempeño financieros de la empresa”. Así, para “que el imperativo técnico contable tenga virtualidad jurídica, debe ser *juridificado*, esto es, reconocido o concretado por alguna técnica normativo como tal imperativo de deber. El sustrato de la regla técnica convertida en derecho constituirá un parámetro para estimar la racionalidad de dicha regulación jurídica. El imperativo de deber cabalga sobre un imperativo de necesidad, lo que permite valorar la adecuación del medio al fin propuesto, toda vez que el medio no sólo *debe ser*, sino *tiene que ser* necesario e idóneo para lograr el fin y ponderar su precedencia o no frente a otros bienes jurídicos, incluidos y, por sobre todos, los

aspectos técnicos, contables o tecnológicos, la normativa prudencial debe dictarse con base en los principios de la contabilidad y tomar en cuenta la naturaleza propia de la actividad bancaria, de forma que la información financiera sea útil, razonable y represente una imagen fiel de la situación del banco. Lo contrario podría afectar negativamente al banco y, en extensión, al sistema financiero.

A continuación, revisaremos algunos tipos de normativas prudenciales en Venezuela para, luego, pasar al análisis de normativa prudencial sobre la aplicación de la revaluación de activos y sus efectos tributarios.

1. El capital mínimo regulatorio y la adecuación patrimonial contable y total

El capital mínimo regulatorio es una regulación prudencial que determina el capital mínimo requerido por el banco, partiendo de una proporción que debe existir entre los recursos propios regulatorios y los activos del banco ponderados por su riesgo. Este monto es importante pues “es uno de los elementos de las fórmulas que se emplean para determinar la solvencia y de referencia para fijar el límite hasta el cual los bancos pueden asumir obligaciones o recibir depósitos del público” (Morles Hernández, 2016 p. 205).

El capital regulatorio no es un simple límite mínimo que se debe cumplir, sino que, de acuerdo con los Acuerdos de Basilea, debe estar compuesto por ciertos activos en la forma de instrumentos financieros. Estos activos están clasificados según su capacidad de proteger a los depositantes, al absorber gran parte de los riesgos asumidos por los bancos en el caso de que lleguen a convertirse en resultados negativos (Pérez Ramírez, y otros, 2018 p. 93). Están categorizados por niveles (*Tiers*) que se irán agotando sucesivamente.

La segunda versión del Acuerdo de Basilea (Basilea II) establece tres pilares sobre los cuales debe basarse el capital regulatorio. El Pilar I se refiere al requerimiento de capital mínimo tomando en consideración los riesgos de los activos (riesgos de crédito, mercado y operativo) del banco. El Pilar II se refiere al proceso de supervisión bancaria, basado en “principios de vigilancia de coeficientes mínimos de capital, control de estrategias de cálculo de riesgos y su supervisión, seguimiento y obtención de información, revisión de control interno

constitucionales. // Como ha dicho certeramente el catedrático español, Fernández Pirla: ‘...la contabilidad se configura como un poderoso instrumento de información dirigido a toda la sociedad. Pero para que esto suceda, el hecho contable -como auténtico hecho social- tiene que ser captado con todo rigor, es decir, con exactitud y objetividad. Si ello se consigue la contabilidad servirá a su explicación en todos los órdenes, el genuinamente empresarial, el fiscal o el administrativo, el laboral. Este fin sólo se alcanzará, como culminación de un proceso de normalización contable, que consiste realmente en juridificar la contabilidad. Sólo cuando el derecho asume la norma elaborada por la técnica y declara su validez erga omnes, podemos afirmar que la contabilidad sirve totalmente a la sociedad’.” (Romero-Muci, 2015, p. 57).

y anticipación en la intervención en caso de ser necesario” (Vázquez Burguillo). Estos riesgos incluyen aquellos no abarcados por el Pilar I. El Pilar III se refiere a la disciplina de mercado, e incluye exigencias en el suministro de información para que esta sea clara y transparente. Esta información incluye “políticas de gestión de riesgos, suficiencias de capital y exposiciones a riesgo con carácter de temporalidad frecuente” (Vázquez Burguillo).

En Venezuela, el D-LISB establece un capital mínimo para los distintos tipos de instituciones bancarias, dependiendo además de la ubicación geográfica de la misma⁴². La SUDEBAN revisará periódicamente los niveles mínimos de capital, quedando facultada para ajustarlos cuando lo estime pertinente, previa opinión vinculante del OSSFN⁴³.

En ejercicio de esa facultad, la SUDEBAN dictó la Resolución N° 014.22 del 10 de marzo de 2022, mediante la cual se dictan las normas relativas al capital social mínimo para la constitución y funcionamiento de las instituciones bancarias bajo la supervisión de la SUDEBAN⁴⁴. Algunas de las medidas de estas normas son:

⁴² En el caso de los bancos universales, el capital mínimo suscrito y pagado es de ciento setenta millones de bolívares (Bs. 175.000.000,00) si tienen su asiento principal en Caracas y adyacencias, y de ochenta y cinco millones (Bs. 85.000.000,00) si están situados en cualquier otra jurisdicción del país (artículo 11 – D-LISB). Los bancos de desarrollo requieren un capital mínimo suscrito y pagado de ciento cincuenta millones de bolívares (Bs. 150.000.000,00). Los bancos micro-financieros requieren un capital mínimo de treinta y cinco millones de bolívares (Bs. 35.000.000,00 (artículo 12 – D-LISB). Todos los montos son anteriores a las reconversiones monetarias decretadas por el Ejecutivo Nacional en los años 2018 y 2021 (respectivamente: Decreto Presidencial N° 3.548 de reconversión monetaria, publicado en Gaceta Oficial N° 41.446, del 25 de julio de 2018; Decreto Presidencial N° 4.553 de la nueva expresión monetaria dictado el 6 de agosto de 2021, publicado en Gaceta Oficial N° 42.185, del 6 de agosto de 2021).

⁴³ Así, la “Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario evaluará periódicamente los niveles mínimos de capital social requeridos de conformidad con lo previsto en los artículos 11, 12, 13 y 14 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, a los fines de procurar su adecuación a las necesidades y realidad del sistema, quedando facultada dicha Superintendencia para proceder a su modificación cuando lo estime pertinente, previa opinión vinculante del Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional”. (artículo 16 – D-LISB).

⁴⁴ Estas normas son aplicables a bancos universales, bancos de desarrollo, bancos regionales, bancos micro financieros y casas de cambio, sometidos a la inspección, supervisión, vigilancia, regulación, control y sanción de la SUDEBAN (artículo 1 – Resolución N° 014.22).

- Las normas exigen a las instituciones bancarias, para su funcionamiento y operación, un capital social mínimo, suscrito y pagado totalmente en dinero efectivo, del tres por ciento (3%) del Total del Activo expresado en el Balance General de Publicación (artículo 3 – Resolución N° 041.22).
- Las normas fijan un lapso de seis (6) meses para que las instituciones bancarias adecúen su capital social, calculando el monto del capital social con base en el Total del Activo reflejado en los estados financieros correspondientes al cierre del mes de diciembre de 2021, pudiendo dividirse en dos porciones iguales, aportadas cada una dentro de cada trimestre contado a partir de la publicación⁴⁵ de la Resolución (artículo 4 – Resolución N° 041.22).
- También exigen a las instituciones bancarias a ajustar el capital social de forma anual, durante los primeros seis (6) meses de cada año, considerando el Total del Activo reflejado en los estados financieros correspondientes al cierre del ejercicio económico finalizado el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (artículo 7 – Resolución N° 041.22)⁴⁶.

⁴⁵ Se destaca que las normas no establecen el medio de publicación, ni a los efectos del artículo 4 ni a los efectos de su entrada en vigencia, limitándose en cambio a establecer que la Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación (artículo 11 – Resolución N° 041.22). Según la Ley de Publicaciones Oficiales (Gaceta Oficial N° 6.688 del 25 de febrero de 2022), este tipo de actos es objeto de publicación en Gaceta Oficial (artículo 7), que le otorga al acto su carácter público y la fuerza de documento público, y que es necesario para que surtan efectos (artículo 8). Los actos de efectos generales entrarán en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial o, en su defecto, a partir de la fecha que ellos establezcan (artículo 10). En el caso de esta Resolución, si bien establece que entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación y está publicada en el sitio web de la SUDEBAN, esto no es suficiente para que, de acuerdo con la Ley de Publicaciones Oficiales, surta efectos. Por ello, incluso bajo la interpretación de que la norma entró en vigencia en la fecha de publicación que en ella se indica (interpretación que no compartimos por cuanto, entre otras cosas, atenta contra la seguridad jurídica), no puede afirmarse que la norma ha surtido plenos efectos porque no ha cumplido con el requerimiento legal de su publicación en Gaceta Oficial. Desafortunadamente, este modo de proceder ha sido tendencia por varias instituciones del Estado en los últimos años.

⁴⁶ Bajo las normas, para el primer ajuste del capital social, las instituciones bancarias que posean activos que puedan considerarse como condicionados tendrán un plazo de sesenta (60) días continuos, a efectos de presentar los informes de valoración correspondientes para su aprobación por la SUDEBAN (artículo 5 – Resolución N° 041.22). Asimismo, exige que el aumento de capital puede realizarse mediante (i) aportes en dinero efectivo con recursos propios de los accionistas, los cuales no podrán ser inferiores al sesenta por ciento (60%) del monto a ser incrementado, y (ii)

- Las normas establecen un capital mínimo dependiendo del tipo de institución de la que se trate, actualizando los montos de capital mínimo establecido en el D-LISB⁴⁷.

En cuanto a la adecuación patrimonial, el D-LISB establece el coeficiente de adecuación patrimonial en la forma de un límite mínimo de patrimonio total constituido por (i) el doce por ciento (12%) del activo del banco (ii) más el monto de las operaciones que no estando reflejada contablemente puedan comportar riesgos contingentes, (iii) aplicando los criterios de ponderación de riesgos emanadas de la SUDEBAN con la opinión vinculante del OSSFN y (iii) estableciendo los elementos que conforma el patrimonio. Este nivel mínimo de doce por ciento (12%) supera el establecido por los Acuerdos de Basilea, que “solo establece el ponderado con base en los activos de riesgos e indica como mínimo un 8%” (Velásquez de Goncalves, 2007 p. 39).

Este índice puede ser modificado por la SUDEBAN, previa opinión del OSSFN, tomando en cuenta las “condiciones económicas, financieras y tecnológicas del país, así como los estándares internacionales de aceptación general aplicables a la materia y a la administración de riesgos” (artículo 49 – D-LISB). Por la manera en la que está redactado el artículo, el D-LISB exige a la SUDEBAN considerar los estándares internacionales de aceptación general al momento de modificar el índice de adecuación patrimonial, dando cabida a la utilización de los Acuerdos de Basilea en la normativa prudencial que la SUDEBAN dicte.

capitalización de los resultados acumulados hasta un cuarenta por ciento (40%) del monto a ser incrementado (artículo 6 – Resolución N° 041.22).

⁴⁷ En ese sentido, la Resolución establece (artículo 8 – Resolución N° 041.22): (ii) Los Bancos Universales con asiento principal en el Área Metropolitana de Caracas, Guarenas, Guatire, San Antonio de los Altos, Carrizal, Los Teques, Los Valles del Tuy y en el estado Vargas, deberán suscribir y pagar un capital social de lo equivalente a por lo menos un millón doscientas mil veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela. (ii) Los Bancos Universales con asiento principal en cualquier otra jurisdicción del país y han obtenido de la SUDEBAN la calificación de Banco Universal regional, deberán suscribir y pagar un capital social de por lo menos un millón de veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela. (iii) Las instituciones bancarias especializadas, bancos de desarrollos y los bancos micro financieros deberán suscribir y pagar un capital social de lo equivalente a por lo menos ochocientas mil veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela. (iv) Las casas de cambio deberán suscribir y pagar un capital social de lo equivalente a por lo menos doscientas mil veces el tipo de cambio de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela.

La norma contenida en el artículo 48 de la D-LISB faculta a la SUDEBAN a determinar: (i) los elementos integrantes del patrimonio; (ii) los elementos integrantes del activo; (iii) las partidas computables de los ingresos, de ser el caso; (iv) las operaciones que no estando reflejadas contablemente puedan comportar riesgos conocidos como contingentes; (v) los criterios de ponderación de riesgos, a los efectos de determinar los coeficientes aplicables, de acuerdo con la mayor o menor gravedad de dichos riesgos; (vi) el tratamiento aplicable a las instituciones bancarias que transitoriamente no cumplan el requerimiento patrimonial a que se refiere el encabezamiento de este artículo; (vii) la magnitud y fórmula de cálculo del índice incorporando los riesgos de crédito, mercado y operativos.

Visto lo anterior, la SUDEBAN ha dictado varias Resoluciones al respecto. De particular importancia es la Resolución N° 305.09 dictada el 9 de julio de 2009⁴⁸, mediante la cual se resuelve modificar/actualizar las normas para determinar la relación patrimonio sobre activos y operaciones contingentes, aplicando criterios de ponderación con base en riesgo⁴⁹.

⁴⁸ Venezuela. Resolución N° 305.09 dictada el 9 de julio de 2009 por la SUDEBAN, mediante la cual se resuelve modificar/actualizar las normas para determinar la relación patrimonio sobre activos y operaciones contingentes, aplicando criterios de ponderación con base en riesgo, publicada en Gaceta Oficial N° 39.230, del 29 de julio de 2009.

⁴⁹ También ha dictado otras Resoluciones en la materia, pero que tienen carácter temporal, aplicando a determinados ejercicios contables. Este es el caso de la Resolución N° 004.18 de fecha 25 de enero de 2018, relativa a las medidas de carácter temporal para determinar la relación patrimonio sobre activos y operaciones contingentes, aplicando criterios de ponderación con base en riesgo. Esta Resolución fue aplicable desde el cierre contable del mes de enero de 2018 hasta el cierre del mes de enero de 2019, ambos inclusive (artículo 4 – Resolución N° 004.18).

La Resolución N° 305.09 establece en su artículo 2 las definiciones de activo total⁵⁰, activos ponderados por riesgos⁵¹, activo neto⁵², coeficiente de adecuación de capital⁵³, coeficientes de ponderación de riesgos⁵⁴, gestión operativa⁵⁵, operaciones contingentes ponderadas por riesgos⁵⁶ y patrimonio contable⁵⁷. Asimismo, establece en su artículo 3 el procedimiento y cálculo para la

-
- ⁵⁰ Activo total: Corresponde al valor de los bienes y derechos propiedad del banco o institución financiera, presentados en el respectivo balance general. A los únicos efectos del cálculo de la relación de adecuación patrimonial descrita en el artículo 6 de la presente norma, se deberá deducir del activo total el saldo de las inversiones en títulos o valores de la Deuda Pública Nacional del mes que corresponda a la medición (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵¹ Activos ponderados por riesgos: Representa la sumatoria del valor que se asigna a los activos del banco o de la institución financiera, sujetos a riesgos, que se originan al multiplicar el valor en libros de cada activo por el respectivo coeficiente de ponderación de riesgos definidos en esta normativa (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵² Activo neto: Monto resultante después de deducir al valor de costo de un activo, de ser el caso, las provisiones, apartados, depreciaciones, o amortizaciones. Tiene el mismo significado que el término valor según libros (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵³ Coeficiente de adecuación de capital: proporción en que el Patrimonio de un banco o institución financiera, respalda el valor de los activos y operaciones contingentes, ponderadas por su nivel de riesgo. Se calcula dividiendo el respectivo monto de patrimonio, entre los activos y operaciones contingentes ponderadas por niveles de riesgo (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵⁴ Coeficientes de ponderación de riesgos: Representan factores porcentuales preestablecidos asignados a las diversas categorías de activos y operaciones contingentes, de los bancos e instituciones financieras, a los fines de cuantificar el riesgo de los mencionados rubros (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵⁵ Gestión operativa: diferencia aritmética entre los saldos presentados por las cuentas de resultados deudoras y acreedoras (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵⁶ Operaciones contingentes ponderadas por riesgos: Representan el saldo total de las operaciones fuera de balance, de los bancos e instituciones financieras, que por su naturaleza representan riesgos indirectos, multiplicadas por el respectivo coeficiente de ponderación de riesgos (artículo 2 – Resolución N° 305.09).
- ⁵⁷ Patrimonio contable: A los únicos efectos del cálculo del indicador de Solvencia Patrimonial, se considerarán el monto del capital pagado, los aportes patrimoniales no capitalizados, las reservas de capital, los ajustes al patrimonio, la gestión operativa, los resultados acumulados, la ganancia o pérdida no realizada en inversiones en títulos valores disponibles para la venta, las acciones en tesorería, del banco o de la institución financiera (artículo 2 – Resolución N° 305.09).

determinación del patrimonio, que estará constituido por el patrimonio primario (Nivel 1 – *Tier 1*)⁵⁸ y por el patrimonio complementario (Nivel 2 – *Tier 2*)⁵⁹.

Dicha norma prudencial exige a los bancos calcular mensualmente el índice de adecuación patrimonial total⁶⁰ así como su límite inferior⁶¹. Asimismo, exige a los bancos calcular mensualmente el índice de adecuación patrimonial contable y su límite inferior⁶². Para calcular los índices de adecuación patrimonial total y contable, deberán aplicar al valor de los activos y operaciones contingentes las

⁵⁸ Corresponde al valor que resulta de la sumatoria algebraica de los siguientes rubros, de acuerdo con el saldo presentado en el balance general del banco o de la institución financiera: a. Capital pagado (acciones comunes y acciones preferidas); b. Aportes patrimoniales no capitalizados (solamente al monto correspondiente a los Aportes para incrementos de capital); c. Reservas de capital (Legal, Voluntaria y Otras reservas obligatorias); d. Resultados acumulados; e. Gestión operativa; f. (Acciones en tesorería). Al monto resultante de dicha sumatoria, se deben deducir los siguientes conceptos: (i) Insuficiencias de provisión detectadas por Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras; (ii) Participaciones en instituciones financieras del país (reguladas por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras), incluyendo las inversiones en empresas filiales o afiliadas financieras del país; (iii) Plusvalía y; (iv) Pérdidas registradas como activos diferidos (artículo 3 – Resolución N° 305.09).

⁵⁹ Corresponde a rubros y/o partidas de cuentas del balance de los bancos e instituciones financieras, que aun cuando no forman parte del patrimonio contable, pueden considerarse como formas condicionadas de capital, para los únicos efectos de la cuantificación del grado de adecuación patrimonial por ponderación de riesgo en activos y operaciones contingentes. El Patrimonio complementario estará formado por la suma de los siguientes conceptos: a. Primas sobre aportes de capital; b. Donaciones capitalizables; c. Obligaciones convertibles en acciones. El monto total del Patrimonio complementario (Nivel II) no podrá exceder al ciento por ciento 100% de la cuantía del Patrimonio primario (Nivel I) (artículo 3 – Resolución N° 305.09).

⁶⁰ Ello mediante la suma del valor del patrimonio primario (Nivel 1), más el patrimonio complementario (Nivel 2), dividido entre el monto total de activos y operaciones contingentes, ponderados por niveles de riesgos; este cociente, una vez multiplicado por cien (100) no podrá ser inferior a doce por ciento (12%) (artículo 4 – Resolución N° 305.09).

⁶¹ El valor de la relación patrimonio primario (Nivel 1) entre el monto total de los activos y operaciones contingentes ponderados por niveles de riesgos, no deberá ser inferior a seis por ciento (6%), el cual deberá ser calculado por los bancos e instituciones financieras con una frecuencia mensual (artículo 5 – Resolución N° 305.09).

⁶² Éste se determina dividiendo el resultado del patrimonio contable más la gestión operativa, entre el valor del activo total. El resultado no podrá ser inferior al ocho por ciento (8%) (artículo 6 – Resolución N° 305.09).

ponderaciones de riesgo del 0%⁶³, del 20%⁶⁴, del 50%⁶⁵, del 75%⁶⁶ y del 100%⁶⁷, según sea el caso.

⁶³ Esta ponderación de riesgo aplica para: 1. Efectivo en moneda nacional y moneda extranjera. 2. Banco Central de Venezuela. 3. Bancos y otras instituciones financieras del país. 4. Bonos y obligaciones emitidas por el Banco Central de Venezuela. 5. Inversiones en títulos valores emitidos y/o avalados por la Nación. 6. Bonos y obligaciones de Gobiernos Estatales. 7. Bonos y Obligaciones de Entidades Municipales. 8. Bonos y Obligaciones de Organismos de la Administración Descentralizada. 9. Participación en instituciones financieras del país (que se consideren como patrimonio computable en otros bancos, entidades financieras y empresas de seguro por estar sujetas a regulación y supervisión). 10. Inversiones en empresas filiales o afiliadas financieras del país. 11. Colocaciones en el Banco Central de Venezuela. 12. Activos del Fideicomiso. 13. Obligaciones emitidas por entidades públicas no financieras del país. Los activos señalados en los numerales 6, 7, 8 y 13; ponderarán en esta categoría siempre que estén avalados o respaldados por la República Bolivariana de Venezuela (literal a, artículo 7 – Resolución N° 305.09).

⁶⁴ Esta ponderación de riesgo aplica para: 1. Bancos y corresponsales del exterior. 2. Colocaciones en operaciones interbancarias - Certificados de ahorro en instituciones financieras del país. 3. Colocaciones en operaciones interbancarias - Depósitos a plazo en instituciones financieras del país (literal b, artículo 7 – Resolución N° 305.09).

⁶⁵ Esta ponderación de riesgo aplica para: 1. Efectos de cobro inmediato. 2. Colocaciones en operaciones interbancarias - Otras obligaciones emitidas por instituciones financieras del país. 3. Otras Colocaciones (Desarrollo microfinanciero y microempresarial; colocaciones en el sector agrícola y colocaciones en el sector turismo). 4. Créditos vigentes o reestructurados otorgados al sector agrícola (incluyendo los créditos reestructurados conforme al Decreto N° 6.240 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Beneficios y Facilidades de Pago para las Deudas Agrícolas de Rubros Estratégicos para la Seguridad y Soberanía Alimentaria). 5. Microcréditos vigentes o reestructurados. 6. Créditos otorgados al sector turismo, vigentes o reestructurados. 7. Créditos otorgados a la actividad manufacturera, vigentes o reestructurados. 8. Créditos hipotecarios vigentes o reestructurados, de conformidad con los parámetros establecidos por el Ministerio del Poder Popular para las Obras Públicas (antes Ministerio del Poder Popular para la Vivienda y Hábitat) (literal c, artículo 7 – Resolución N° 305.09).

⁶⁶ Esta ponderación de riesgo aplica para: 1. Colocaciones en operaciones interbancarias - *Overnight* en moneda nacional (literal d, artículo 7 – Resolución N° 305.09).

⁶⁷ En este caso, la norma establece: “Los rubros activos y operaciones contingentes deudoras no incluidas en las categorías de riesgos anteriores deben ser incorporadas en el presente nivel y ser ponderadas en un ciento por ciento (100%). Excepto: 1. Las obligaciones por los compromisos registrados en las subcuentas 616.01M01 y 616.02, cuando la institución actúa como reportadora. 2. Inversiones en títulos valores afectas a reporto con el Banco Central de Venezuela, cuenta 616.01M.02. 3.

La SUDEBAN tiene la facultad de modificar los porcentajes del índice de adecuación patrimonial. En efecto, mediante Resolución N° 145.13 del 10 de septiembre de 2013⁶⁸, modificó el índice de adecuación patrimonial contable previsto en la Resolución N° 305.19. Así, establece que los bancos un nuevo índice de adecuación de patrimonio contable junto con un cronograma de adecuación⁶⁹. Sin embargo, la aplicación del cronograma de adecuación establecido en la Resolución N° 145.13 quedó diferida hasta que la SUDEBAN lo indique, según lo estipulado por el artículo 1 de la Resolución N° 117.14 del 25 de agosto de 2014⁷⁰.

Ahora bien, mediante la Circular N° SIB-II-GGR-HNP-10189 del 7 de abril de 2016, la SUDEBAN dictó los lineamientos más recientes para determinar el índice de adecuación de patrimonio contable establecido en el artículo 6 de la Resolución 305.09⁷¹. En cuanto al índice de adecuación patrimonial total, los

Líneas de crédito de utilización automática. 4. Cartas de crédito emitidas no negociadas, correspondiente a los convenios Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). Los bancos e instituciones financieras podrán deducir de los activos sujetos a esta última ponderación el monto de los depósitos en efectivo constituidos en el mismo banco o institución financiera del país y que se hayan cedido en garantía específica sobre la operación, sujeta a ponderación. Para aquellos casos en los cuales los rubros sujetos a ponderación tengan una discriminación o división diferente a la establecida en el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, se deberá anexar al formulario N° SBIF017 “Índice de Capital de Riesgo”, una relación demostrativa de la composición de cada rubro sujeto a tal condicionante, dicho anexo deberá estar conciliado con el saldo de la cuenta de mayor registrada en el balance de la institución” (literal e, artículo 7 – Resolución N° 305.09).

⁶⁸ Venezuela. Resolución N° 145.13 del 10 de septiembre de 2013 que modifica el índice de adecuación patrimonial contable previsto en la Resolución N° 305.19, publicada en Gaceta Oficial N° 40.247, del 10 de septiembre de 2013.

⁶⁹ Este cronograma es de la siguiente manera: (i) para el 31 de diciembre de 2013, los bancos deberán mantener un índice de adecuación de patrimonio contable no inferior a nueve (9%), y (ii) para el 31 de diciembre de 2014, deberán mantener uno no inferior a diez por ciento (10%) (artículos 1 y 2 – Resolución N° 145.13).

⁷⁰ Venezuela. Resolución N° 117.14 del 25 de agosto de 2014, publicado en Gaceta Oficial N° 40.509, del 1 de octubre de 2014.

⁷¹ A estos efectos, la institución bancaria debe, por un lado, excluir del activo total el saldo de (i) los bonos y obligaciones emitidos por el Banco Central de Venezuela; (ii) las colocaciones en el Banco Central de Venezuela; (iii) las disponibilidades de la institución bancaria en el Banco Central de Venezuela (incluyendo el encaje legal); y (iv) los bonos y obligaciones emitidos por la empresa estatal Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA). Por el otro lado, la institución bancaria debe incluir en el patrimonio contable el monto correspondiente a la (i) provisión genérica para cartera de créditos y microcréditos; y (ii) la provisión anticíclica para cartera de créditos y microcréditos.

lineamientos para su determinación fueron dictados mediante la Circular N° SIB-II-GGR-GNP-16068 del 3 de agosto de 2017⁷².

2. Indicadores de liquidez y solvencia

Otro aspecto regulado por el D-LISB y la normativa prudencial son los indicadores de liquidez y solvencia. El D-LISB establece que la SUDEBAN, con la opinión vinculante del OSSFN, fijará mediante normas de carácter general los indicadores de liquidez y solvencia contable de las instituciones bancarias. Estas normas determinarán un porcentaje mínimo de liquidez y solvencia contable que deben mantener las instituciones bancarias (artículo 50 – D-LISB).

La Resolución N° 136.15 del 11 de noviembre de 2015 establece las normas relativas a la adecuada administración integral del riesgo de liquidez de los bancos. En ella se establecen definiciones a los términos de riesgo⁷³, gestión integral de riesgos⁷⁴, riesgo de crédito⁷⁵, liquidez⁷⁶, riesgo de liquidez⁷⁷, activos

⁷² En ella se instruye a las instituciones bancarias a que, para los efectos del cálculo del índice de adecuación patrimonial total, incluya en el Patrimonio Complementario (Nivel II) el monto correspondiente al ajuste derivado de la revaluación de activos dispuesto en la Resolución N° 025.17, sobre las normas de revaluación de activos de las instituciones bancarias.

⁷³ Riesgo: posibilidad de que se produzca un acontecimiento que conlleve a pérdidas materiales en el resultado de las operaciones y actividades que desarrollen los bancos (artículo 3 – Resolución N° 136.15).

⁷⁴ Gestión integral de riesgos: es un conjunto de objetivos, políticas, procedimientos y acciones que se implementan para aplicar controles internos efectivos tendientes a medir, monitorear, controlar, informar y revelar las actividades de toma de riesgo de crédito, operacional, mercado y liquidez ejecutados por las áreas según el plan de negocios establecido por el banco en función del apetito de riesgo predefinido en el mismo (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁷⁵ Riesgo de Crédito: Es la posibilidad de que se produzcan pérdidas como resultado del incumplimiento de pagos de clientes y/o contrapartes, con el contrato estipulado. Este riesgo se encuentra no sólo en préstamos sino también en otras exposiciones dentro y fuera del balance como garantías, aceptaciones e inversiones en valores, entre otros (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁷⁶ Liquidez: es la capacidad que tiene un banco para financiar sus activos y cumplir con sus obligaciones de pago al vencimiento, a través de efectivo y/u otros activos fácilmente convertibles en efectivo, principalmente a corto plazo, sin incurrir en pérdidas y/o costos significativos (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁷⁷ Riesgo de liquidez: es la posibilidad de ocurrencia que tiene un Banco de no poseer los fondos necesarios para hacer frente eficientemente a sus obligaciones tanto contractuales como imprevistas, o que se vea imposibilitado de renovar o contratar nuevos financiamientos en condiciones normales de mercado, y por tanto se vea en la necesidad de conseguir recursos alternativos o vender activos en condiciones desfavorables; esto es, asumiendo un alto costo financiero o una elevada tasa de

líquidos⁷⁸, partidas equivalentes de efectivo⁷⁹, operaciones contingentes activas⁸⁰ y pasivas⁸¹, partidas fuera de balance⁸², valor en riesgo (VaR) de liquidez⁸³,

descuento, incurriendo de esta manera en pérdidas significativas (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁷⁸ Activos líquidos: son aquellas partidas que están constituidas por el efectivo o similares que tienen como atributo principal su realización inmediata, que para efectos de esta norma se denominarán “partidas equivalentes de efectivo” (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁷⁹ Partidas equivalentes de efectivo: son aquellos activos que constituyen inversiones a corto plazo de gran liquidez, que generalmente son mantenidos para cumplir compromisos de pago a corto plazo, y que son fácilmente convertibles en determinables de efectivo, estando sujetos en riesgo poco significativo de cambios en su valor, por lo que su vencimiento será menor o igual a tres (3) meses (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸⁰ Operaciones Contingentes Activas: Conocidas como activos contingentes, son todos aquellos activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no se encuentran completamente bajo el control de la institución bancaria (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸¹ Operaciones Contingentes Pasivas: Conocidas como pasivos contingentes, son todas aquellas obligaciones posibles, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no se encuentran completamente bajo el control del banco, también se les conoce como obligaciones presentes, surgidas a raíz de sucesos pasados, que no se han reconocido contablemente porque se considera que no es probable que el banco tenga que satisfacerla, a través de la erogación de recursos que incorporen beneficios económicos; o, que no se conoce el importe exacto de la obligación a incurrir, por lo que ha sido contabilizado mediante la estimación realizada a través de juicios de expertos con un grado razonable de confiabilidad (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸² Partidas fuera de balance: son aquellas sobre las cuales el banco no tiene una responsabilidad formal o un derecho legal, y por tanto no califican para ser incluidas dentro del balance del banco bajo una condición u otra, por lo tanto, son mantenidas en Cuentas de Orden (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸³ VaR de liquidez o Valor en Riesgo por Exposición de Riesgo de Liquidez: Es un método para cuantificar la volatilidad de las captaciones, el cual utiliza técnicas estadísticas estándar y se define como el nivel de pérdida que se sitúa entre los peores resultados esperados (z)% y los mejores resultados esperados (1-z)% en un periodo de tiempo determinado; en otras palabras, es la máxima salida y/o retiro de fondos esperados a lo largo de un horizonte de tiempo objetivo dentro de un intervalo de confianza dado (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

liquidez en riesgo⁸⁴, límite global de liquidez⁸⁵, límites específicos de liquidez⁸⁶, entre otros.

Adicionalmente, establece que los bancos deberán implementar procesos de gestión y administración del riesgo de liquidez que posean mecanismos para identificar, medir, valorar, limitar, controlar, informar y revelar los niveles de riesgo de liquidez⁸⁷. A estos efectos, se creará una Unidad de Administración Integral de Riesgos⁸⁸, compuesto por una Junta Directiva⁸⁹, un Comité de

⁸⁴ Liquidez en riesgo: Déficit de activos líquidos para cubrir pasivos de vencimiento inmediato en un determinado horizonte temporal, que es equivalente al desfase de los activos líquidos respecto al VaR de liquidez en un horizonte de tiempo y considerando un determinado nivel de confianza (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸⁵ Límite Global de Liquidez: Es aquel a ser determinado por la Junta Directiva en función del apetito de riesgo predefinido en el plan de negocios ejecutado por el banco, en donde se establecerá un monto máximo deseable de manejo de recursos captados por parte de terceros, para proveer los recursos necesarios en el cumplimiento de los objetivos ahí planteados (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸⁶ Límites Específicos de Liquidez: Son aquellos a ser definidos por el Comité de Riesgo, con base en los estudios técnicos que sean elaborados por la Unidad de Administración Integral de Riesgos y los mismos estarán orientados a establecer montos máximos deseables de manejo de recursos captados por cada una de las fuentes de financiamiento de terceros identificadas, debiendo establecer un equilibrio entre rentabilidad y adecuados niveles de liquidez para el manejo tanto de las operaciones rutinarias como contingentes y fuera de balance, incluyendo la consideración de fluctuaciones adversas inesperadas que le permita administrar adecuadamente sus niveles dentro del banco (artículo 3 - Resolución N° 136.15).

⁸⁷ Así, los “bancos deberán implementar procesos de gestión y administración del riesgo de liquidez que posean como mínimo los siguientes elementos: a) estrategias, políticas y procedimientos para identificar, medir, valorar, monitorear, limitar, controlar, informar y revelar los niveles de riesgo de liquidez. b) Lineamientos de acción para conformar una adecuada estructura de activos y pasivos, que disminuya o aminore la generación de variables o situaciones que incrementen la exposición al riesgo de liquidez, manteniendo un adecuado equilibrio entre la rentabilidad y la liquidez del banco. c) Controles internos y sistemas que aseguren la integridad y seguimiento de los procesos globales de la gestión y administración del riesgo de liquidez. d) Herramientas para la medición y seguimiento diario de riesgo de liquidez. e) Planes de contingencia de riesgo de liquidez” (artículo 4 - Resolución N° 136.15).

⁸⁸ Esta Unidad de Administración Integral de Riesgos “deberá contar con personal asignado a las gestiones de administración de riesgo de liquidez cuyas responsabilidades y funciones estarán expresamente definidas en los manuales de administración integral de dicha unidad” (artículo 5 - Resolución N° 136.15).

⁸⁹ Bajo el artículo 8, la “Junta Directiva dentro del proceso de administración integral del riesgo de liquidez tendrá como mínimo las siguientes fundones y responsabilidades: a) Poseer conocimiento y comprensión clara del impacto de los

Riesgos⁹⁰, un Comité de Gestión de Activos y Pasivos⁹¹, y un Área de Tesorería⁹². A partir del artículo 14 y hasta el 35, la Resolución N° 136.15 establece las metodologías para administrar el riesgo de liquidez. Cabe destacar que la aplicación de los artículos 24 al 31 de esta Resolución (relativos a la metodología para la medición y características de la Razón de Riesgo de Liquidez) fueron diferidos por Circular N° SIB-II-GGR-GNP-18397 del 31 de agosto de 2017.

riesgos de crédito, de mercado y operacional sobre la posición global de liquidez del banco, a fin de asegurar niveles razonables de liquidez para atender de forma eficiente y bajo distintos escenarios alternativos, los recursos captados del público y los otros pasivos de naturaleza financiera. b) Velar por la existencia de adecuadas líneas de separación formalizadas entre las actividades y áreas de gestión de liquidez versus la administración del riesgo de liquidez, de tal manera que queden segregadas adecuadamente las obligaciones, funciones y responsabilidades de los funcionarios asignados para ambas actividades. c) Aprobar los límites globales para la gestión del riesgo de liquidez con relación a las actividades, estrategias y objetivos trazados por el banco en su plan de negocios, en función del apetito de riesgo predefinido, el cual deberá constar de manera expresa en las Actas de Junta Directiva. d) Supervisar y mantenerse informado al menos con una frecuencia mensual, sobre el proceso de aprobación, revisión y actualización de las estrategias políticas y procedimientos para identificar, medir, valorar, monitorear, limitar, controlar, informar y revelar con la suficiente anticipación las condiciones de liquidez y la exposición al riesgo de liquidez que enfrenta el banco, el cual deberá constar en actas. e) Aprobar políticas para tratamiento de situaciones de excepción a los límites de exposición tanto globales como específicos de concentración del riesgo de liquidez” (artículo 8 – Resolución 136.15).

⁹⁰ Bajo el artículo 9, el Comité de Riesgos tiene por objeto “administrar, identificar, medir y mitigar el riesgo de liquidez al cual se encuentra expuesto el banco (...)” (artículo 9 – Resolución N° 136.15).

⁹¹ Este Comité de Gestión de Activos y Pasivos “tiene como responsabilidad la supervisión de la gestión del riesgo de liquidez; el cual se soportará operativamente en las áreas financieras del banco. Dicho Comité dependerá de la Junta Directiva, quien será la responsable del nombramiento de sus integrantes; así como, definir su estructura y funciones (...)” (artículo 11 – Resolución N° 136.15). Así, el objetivo principal de este Comité es apoyar a la “Junta Directiva y al Presidente del banco en la definición, seguimiento y control de las políticas generales de la gestión de activos y pasivos” (artículo 12 – Resolución N° 136.15).

⁹² El Área de Tesorería tiene, entre otras, las siguientes funciones: a) brindar acceso a los sistemas de información de Tesorería a la Unidad de Administración Integral de Riesgos, b) medir, evaluar y dar seguimiento al riesgo de liquidez, c) mantener una adecuada diversificación de las fuentes de financiamiento, entre otros (artículo 13 – Resolución N° 136.15).

3. Normativa prudencial sobre la revaluación de activos registrados como bienes de uso de las instituciones bancarias

Mediante la Resolución No. 025.17⁹³, la SUDEBAN dictó las normas sobre la revaluación de los activos de las instituciones bancarias cuyos efectos fiscales se evaluarán en el capítulo siguiente. Esta Resolución tiene por objeto establecer los parámetros que las Instituciones Bancarias sometidas a la inspección, supervisión, vigilancia, regulación y control de la SUDEBAN, deben considerar para la aplicación de la revaluación de los activos registrados como bienes de uso (artículo 1 – Resolución N° 025.17).

La Resolución N° 025.17 reitera el requisito de autorización previa por la SUDEBAN, al establecer que las Instituciones Bancarias aplicarán la medida de revaluación de activos de obligatorio cumplimiento, previo proceso de evaluación y autorización del ente regulador (artículo 3 – Resolución N° 025.17). También se requiere la autorización previa de la SUDEBAN para el registro contable del importe correspondiente que resulte de la aplicación de la revaluación de estos bienes, anexando el informe del auditor externo (artículo 4 – Resolución N° 025.17).

La Resolución No. 025.17 establece que aplicarán, sin perjuicio de los Manuales de Contabilidad para instituciones bancarias, la medida de revaluación de activos de obligatorio cumplimiento, previo proceso de evaluación y autorización de la SUDEBAN (artículo 3 – Resolución N° 025.17). La revaluación se aplicará sobre los bienes propiedad del banco que se mantengan registrados a la fecha de entrada en vigencia de la Resolución en el grupo 170.00 “Bienes de Uso”, y que se encuentren en funcionamiento, exceptuando los saldos de las cuentas 171.00 “Terrenos”, 176.00 “Obras en ejecución” y 177.00 “Otros bienes”⁹⁴ (numeral 1, artículo 3 – Resolución N° 025.17).

El valor de registro se determinará en función del valor razonable del avalúo⁹⁵, el cual deberá ser certificado mediante informe de un auditor externo

⁹³ Venezuela. Resolución N° 025.17 del 25 de marzo de 2017, contentiva de las normas relativas a la aplicación de la revaluación de activos en las Instituciones Bancarias, publicada en Gaceta Oficial N° 41.123, del 28 de marzo de 2017,

⁹⁴ La primera revaluación de los bienes de uso se realizará con base en los estados financieros correspondientes al cierre del semestre finalizado el 31 de diciembre de 2016.

⁹⁵ Los avalúos deben ser realizados por peritos evaluadores inscritos en los registros de la SUDEBAN. La Resolución exige la transparencia de la metodología, y que ésta sea documentable y comprobable. En cuanto a los evaluadores, estas deben ser personas que no presten o haya prestado servicios a la Institución evaluada hasta por los últimos cinco (5) años después de finalizada el servicio de peritaje de avalúo, cualquier otro servicio, colaboración, asesoría; entre otras; todo ello, al efecto que no concurran conflictos de interés que permitan la manipulación de los datos y valores

inscrita en la SUDEBAN (numeral 4, artículo 3 – Resolución N° 025.17). El informe del auditor externo deberá incluir información detallada correspondiente a la vida útil determinada para cada uno de los bienes de uso objeto de revaluación⁹⁶.

Para el registro de la revaluación se debe considerar el costo histórico, la depreciación acumulada y la plusvalía respectiva, cuando corresponda (numerales 6, 7 y 8, artículo 3 – Resolución N° 025.17). Culminado el proceso de registro de la revaluación de activos, la SUDEBAN podrá de manera general o particular en atención a las consideraciones económicas y financieras de las instituciones bancarias, requerir un plan de capitalización gradual con aportes en efectivo (artículo 5 – Resolución 025.17).

El registro del importe de la revaluación de activos en el rubro de activo se realizará en las cuentas y subcuentas establecidas en el Manual de Contabilidad para Instituciones Bancarias, con contrapartida en la cuenta del rubro patrimonio 351.00 “Ajuste por Revaluación de Bienes” (artículo 6 – Resolución 025.17). Este punto es importante para el análisis que se emprenderá en el siguiente capítulo. El hecho de que la propia Resolución no considere ingresos a los aumentos de valor, sino que los incluye en una cuenta de patrimonio distinta, es una indicación de que éstos no deben ser considerados ingresos o rentas en los resultados del banco.

Es importante destacar que el saldo resultante del ajuste no puede ser aplicado, utilizado ni reclasificado para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, ni por otro concepto. Esto significa que los aumentos de valor (plusvalías) derivados de la aplicación de estas normas no forman parte ni tienen su origen de las actividades del banco (artículo 7 – Resolución 025.17).

y deberá estar a disposición la SUDEBAN (numerales 2 y 3, artículo 3 – Resolución N° 025.17).

⁹⁶ El importe de la primera revaluación no podrá superar el total del patrimonio primario (Nivel I) de la institución bancaria, considerando los parámetros establecidos en la norma que regula el cálculo del Índice de adecuación patrimonial total que mencionamos anteriormente, y permite, posteriormente, la revaluación de los activos en función de los lineamientos que dicte la SUDEBAN (numeral 5, artículo 3 – Resolución N° 025.17). Estos lineamientos fueron dictados mediante la Circular N° SIB-II-GGR-GNP-16068 del 3 de agosto de 2017. Dicha Circular establece los lineamientos para determinar el índice de adecuación patrimonial total establecido en el artículo 4 de la Resolución N° 305.09 del 9 de julio de 2009. Instruye a las instituciones bancarias a que, para los efectos del cálculo del índice de adecuación patrimonial total, incluya en el patrimonio complementario (Nivel II) el monto correspondiente al ajuste derivado de la revaluación de activos dispuesto en la Resolución N° 025.17.

Este artículo es ratificado en la Resolución N° 101.17⁹⁷ que establece las normas relativas a la aplicación de la segunda fase de revaluación de activos en las instituciones bancarias. Las instituciones bancarias aplicarán la segunda fase de la revaluación previo proceso de evaluación y autorización por la SUDEBAN, en los términos allí establecidos. El articulado de esta Resolución es en su mayoría idéntico al de la Resolución N° 025.17⁹⁸.

Partiendo de que (i) la Resolución N° 025.17 regula la manera en la que se debe aplicar la revaluación de activos registrados como bienes de uso, (ii) cómo los bancos deben presentar esa información, y (iii) que el saldo resultante del ajuste no puede ser aplicado, utilizado ni reclasificado para la capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, ni por otro concepto, se concluye que esta normativa prudencial tiene una simple función informativa del patrimonio y el nivel de solvencia de los bancos.

Ello trae como consecuencia que cualquier aumento de valor que resulte de la revaluación de activos solo tiene impacto financiero con fines de informar sobre y ajustar contablemente el valor actual de los bienes de uso del banco. No tiene su origen en las actividades del banco, sino que tienen su causa en un requerimiento de la SUDEBAN quien, además, debe autorizar previamente el registro contable de esa plusvalía, lo que ratifica su función meramente informativa. Lo anterior es ratificado por la disposición ya mencionada que prohíbe el aprovechamiento del saldo resultante para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, entre otros.

⁹⁷ Resolución 101.17 del 12 de septiembre de 2017, contentiva de las “Normas relativas a la aplicación de la segunda fase de revaluación de activos en la institución bancarias”, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.261 del 20 de octubre de 2017.

⁹⁸ Algunas diferencias siguen a continuación. Para ejecutar la segunda fase de revaluación de activos de obligatorio cumplimiento, las instituciones bancarias deberán presentar su plan de segunda fase. Para ello, deberá presentar un informe que explique (i) las razones y justificaciones que sustentan la ejecución de la segunda fase de revaluación de activos, (ii) los bienes de uso a los que se le pretende aplicar la segunda fase, (iii) las cifras y cuentas contables afectadas, (iv) el importe de la revalorización y el valor a ser registrado, de ser el caso, el cual deberá ser estimado en función de los resultados producto de la aplicación de la metodología establecida en la Resolución. Adicionalmente, deberá presentar (v) los escenarios actuales y proyectados que determinen en qué medida la aplicación de la primera revaluación de activos permitió, y la segunda fase de revaluación permitirá, la expansión del crédito de las instituciones bancarias, así como los efectos de estas medidas en el tiempo, el impacto en los estados financieros, especialmente en el patrimonio, y en los indicadores establecidos por la SUDEBAN, y (vi) el impacto actual y proyectado de los gastos de depreciación por este concepto (artículo 3 – Resolución N° 101.17).

IV. La incidencia tributaria de la regulación prudencial bancaria. Caso de estudio: las normas prudenciales relativas a la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias (resoluciones N° 025.17 y N° 101.17)

1. Punto previo: análisis general del valor jurídico-tributario y de la incidencia tributaria de la normativa prudencial sobre la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancarias

La pregunta que planteamos en este capítulo es si la Resolución N° 025.17, que tiene fines financieros meramente informativos, puede tener efectos tributarios.

Lo primero que debe destacarse es que, de conformidad con el artículo 317⁹⁹ de la Constitución nacional¹⁰⁰ y el artículo N° 3¹⁰¹ del Código Orgánico

⁹⁹ Artículo 317 – Constitución. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (...).

¹⁰⁰ Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

¹⁰¹ Artículo 3 – Código Orgánico Tributario. Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. // 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. // 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. // 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Tributario¹⁰², y basado en la libertad¹⁰³ y la seguridad jurídica¹⁰⁴ de los particulares, todo lo que se refiere a la creación, modificación o supresión de un tributo y sus elementos esenciales (*i.e.*, hecho imponible, base imponible, alícuota) debe estar establecido previamente por Ley. De esa forma se consagra el principio de reserva legal tributaria. Dicho de otro modo, “todos los elementos que integran la relación tributaria deben estar establecidos en la norma legal sin que se permita al legislador la delegación de dichos elementos al reglamentista”

¹⁰² Venezuela. Decreto constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

¹⁰³ Tal como lo ha dicho anteriormente Abache Carvajal, un “freno a la discrecionalidad y, *a fortiori*, contra la arbitrariedad del gobernante, se vislumbra en el *principio liberal de reserva legal de los tributos*. En efecto, y como ya fue precisado, la representación popular por medio del parlamento -en el caso venezolano, de la Asamblea Nacional y los órganos legisladores estatales y municipales-, constituye un mecanismo de protección de los derechos fundamentales del individuo, y dentro de las protecciones y garantías particulares que supone, está la relativa al establecimiento de tributos, quedando proscrita su creación, modificación y extinción por la mera voluntad del Ejecutivo -como regla-, siendo necesario que los mismos sean votados y establecidos por ley formal (*i.e.* autoimposición), de ahí que *no hay tributación sin representación*. A otro decir: el principio *nullum tributum sine lege* es una garantía en sí mismo de la libertad”. (Abache Carvajal, 2019 p. 63).

¹⁰⁴ Como se ha mencionado en el pasado, la seguridad jurídica “[r]epresenta la confianza en el ordenamiento jurídico y en el Estado” (Andrade Cifuentes, 2019 p. 684). Para Abache Carvajal, la seguridad jurídica es «el derecho a la certeza mediante el cual se concreta el ideal de previsibilidad de conductas permitidas obligatorias y prohibidas» (Abache Carvajal, 2019 p. 2). García Novoa opina que la seguridad jurídica «es el derecho a un Derecho seguro (...) cuyo objeto es la propia normatividad.» (García Novoa, 2013 p. 39). Cano considera la seguridad jurídica como un «supra principio de rango constitucional a partir del cual se desarrollan y se garantizan los principios propios del derecho» (Cano, 2012 p. 16). Ya hemos dicho que el “derecho constitucional, principio y valor del Derecho a la seguridad jurídica tiene dos contenidos. Por un lado, el contenido propio de la seguridad jurídica es la certeza o previsibilidad del ordenamiento (vertiente objetiva de la seguridad jurídica), y a la expectativa de los derechos, deberes y efectos de los actos de los ciudadanos (vertiente subjetiva de la seguridad jurídica). Pero, por otro lado, la seguridad jurídica también tiene como contenido el contenido de cualquier otro derecho de los ciudadanos” (Andrade Cifuentes, 2022 p. 164). Por ello, se considera que el derecho a la seguridad jurídica “será violado si el ordenamiento jurídico crea situaciones, ya sea desde el punto de vista de sus normas o desde el punto de vista de la actividad que dichas normas habilitan, que disminuyan la certeza del derecho” (Andrade Cifuentes, 2019 p. 691). Precisamente, una “de las garantías *sine qua non* de la seguridad jurídica es el principio de legalidad. La legalidad permite el cumplir con el contenido propio de la seguridad jurídica; es decir, la certeza o previsibilidad del ordenamiento y la expectativa de los derechos, deberes y efectos de los actos de los ciudadanos” (Andrade Cifuentes, 2022 p. 164-165).

(Belisario Rincón, 2013 p. 131). Por ello, cualquier aspecto que influya o afecte los elementos esenciales del tributo debe estar contemplado en la Ley.

En cambio, los principios contables y las normas internacionales de información financiera son “reglas técnicas dirigidas fundamentalmente a la preparación y presentación de la información financiera como garantía de la confiabilidad para la comprobación de las situaciones fiscales” (Romero-Muci, 2015 p. 177). Por ello, “su significación en el ámbito tributario es mínima (...) quedando salvo las excepciones que la propia ley invoque como de aplicación directa para fines de cuantificación (Romero-Muci, 2015 p. 176, 177).

Se considera que este aspecto es igualmente aplicable a la regulación prudencial bancaria, en general, y la Resolución N° 025.17, en particular. Si bien la normativa prudencial, que ya de por sí son normas sublegales, son el resultado de la juridificación (esto es, como se dijo anteriormente, la obtención de virtualidad jurídica mediante la incorporación al Derecho) de aspectos técnicos, contables o tecnológicos, ello no significa que estas normas prudenciales tengan la capacidad de modificar los elementos esenciales de la obligación tributaria y los elementos de su determinación.

Esa interpretación constituiría un caso de deslegalización de la obligación tributaria por exceso de normas sublegales y, en este caso, subreglamentarias¹⁰⁵. Más aún si la norma prudencial en cuestión tiene por objeto la manera de elaborar y presentar los estados financieros de los bancos, y a cuya aplicación no es remitida directamente por la Ley tributaria¹⁰⁶. Ello ratificado por el propio D-

¹⁰⁵ En palabras de Abache Carvajal, “el *poder tributario* reside en el órgano legislativo, razón que permite ver porqué cualquier intento consistente en regular los elementos constitutivos del tributo en un reglamento, amén de calificar como una actuación al margen de la *legalidad administrativa*, genera el problema de la *deslegalización* del Derecho Tributario por razón de *exceso reglamentario*” (Abache Carvajal, 2019 p. 63).

¹⁰⁶ Esta figura del reenvío o la remisión en materia tributario-contable “consiste en que, el texto normativo de que se trata, en vez de regular el supuesto de hecho que constituye su objeto, remite la regulación a lo dispuesto en el cuerpo de doctrina contable de que se trate, (i) bien en forma indeterminada y (ii) a veces con precisión. Así las cosas, la norma remitente no asume el contenido material como propio, sino sólo en términos formales, esto es, el que la norma remitida tenga en el momento de aprobación de la remitente, pero también el que aquella pueda tener en un futuro, cualquiera que sea. El objeto del reenvío no es pues, un contenido normativo material concreto, *inse y perse*, sino un texto normativo formal, más exactamente el contenido que tenga o pueda tener en cada momento dicho texto normativo formal. Pero téngase en cuenta lo siguiente: ***‘La remisión es una técnica normativa cómoda para el [regulador], pero incómoda para el intérprete’***. // Particularmente, el derecho mercantil y el derecho tributario reenvían a conceptos, técnicas, estándares y datos contables. Junto con la adopción de normas muy técnicas como las del (i) ajuste por inflación, la (ii) subcapitalización entre empresas relacionadas y (iii) los precios de

LISB que define la normativa prudencial como “directrices e instrucciones de carácter técnico contable, legal, tecnológico y de riesgo de obligatoria observancia”. En efecto,

la regulación vía administrativa de normas para efectuar ajustes contables pudiera verse encontrada con el principio de reserva legal tributaria, en la medida que dichas normas afectarían sustancialmente la base de cálculo de [cualquier tributo], esto es, tendrían injerencia en la delimitación de su base imponible, debiendo recordar que ésta es uno de los elementos constitutivos del tributo (Abache Carvajal, 2019 p. 182). (Corchetes añadidos).

Entendiendo eso, la normativa prudencial tiene mínimos efectos tributarios. Ello en la medida de que, primero, la normativa prudencial son directrices. Segundo, aun cuando son el resultado de la juridificación de aspectos técnicos y contables, como normas sublegales que son, no pueden modificar lo establecido en las Leyes tributarias, incluyendo lo que debe o no ser considerado parte de la base imponible de un tributo. Tercero, la normativa prudencial tiene por objeto informar sobre la situación patrimonial de un banca. Cuarto, las Leyes tributarias revisadas en este trabajo no remiten a la normativa prudencial como de aplicación directa para fines de cuantificación.

Adicionalmente, debido a que (i) la Resolución N° 025.17 regula la manera en la que se debe aplicar la revaluación de activos registrados como bienes de uso, (ii) cómo los bancos deben presentar esa información, y (iii) que el saldo resultante del ajuste no puede ser aplicado, utilizado ni reclasificado para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, ni por otro concepto, se concluye que Resolución tiene una simple función informativa del patrimonio y el nivel de solvencia de los bancos.

Ello trae como consecuencia que cualquier aumento de valor que resulte de la revaluación de activos solo tiene incidencia financiera. Su fin, de nuevo, es informar sobre y ajustar contablemente el valor actual de los bienes de uso del banco. Por otro lado, no surgen ni forman parte de las actividades o giro comercial del banco (implicando que tampoco formarán parte de los resultados del banco), sino que tienen su causa en un requerimiento de la SUDEBAN. Estos dos aspectos son ratificados, por un lado, por el hecho de que la SUDEBAN debe autorizar previamente el registro contable de esa plusvalía. Por el otro, por la disposición ya mencionada que prohíbe el aprovechamiento del saldo resultante para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, entre otros. Todo ello conlleva a que la plusvalía no debe ser considerada ingreso del banco a efectos fiscales.

transferencia en el impuesto sobre la renta, hay también y por sobre todo un sistemático trasplante de una jerga técnica y de específicas nomenclaturas sectoriales que se insertan en el tejido del derecho” (Romero-Muci, 2015 p. 54).

En este punto, recordemos que, de conformidad con el artículo 6 de la Resolución, el registro del importe de la revaluación de activos en el rubro de activo se debe realizar en las cuentas y subcuentas establecidas en el Manual de Contabilidad para Instituciones Bancarias, con contrapartida en la cuenta del rubro patrimonio 351.00 “Ajuste por Revaluación de Bienes” (artículo 6 – Resolución 025.17). El hecho de que la propia Resolución no considere ingresos a los aumentos de valor, sino que los incluye en una cuenta de patrimonio distinta, es una indicación de que éstos no deben ser considerados ingresos o rentas en los resultados del banco.

Como veremos a continuación, estos aumentos de valor son meros ajustes contables. Son incrementos que no pueden ser consideradas ingresos o rentas realizadas o disponibles. Tampoco representan la realidad económica de la entidad bancaria y mucho menos su capacidad contributiva. Al contrario, tributar sobre esta plusvalía afectaría la capacidad contributiva del banco, porque incidiría sobre rentas o ingresos ficticios¹⁰⁷. O, lo que es lo mismo, incidiría directamente sobre el patrimonio del banco, violando así, entre otros, los derechos de propiedad y capacidad contributiva de las instituciones bancarias, y poniendo en peligro la estabilidad del sistema financiero.

De hecho, consideramos que el propio hecho de que, de acuerdo con las propias normas en cuestión, el saldo resultante del ajuste no puede ser aplicado, utilizado ni reclasificado para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, ni por otro concepto, ya es muestra suficiente de que dicho aumento de valor no debe ser considerado a para determinar la obligación tributaria. En otras palabras, si el banco no puede utilizar ese aumento de valor como utilizaría un enriquecimiento en condiciones normales, entonces no debería ser considerado como un enriquecimiento para fines fiscales. En cambio, deben ser considerados como ajustes contables en la valoración financiera de los bienes de uso del banco.

¹⁰⁷ La doctrina se ha pronunciado sobre el gravamen sobre rentas ficticias o fantasmas. Refiriéndose a la exclusión de las instituciones bancarias del sistema de ajuste por inflación del impuesto sobre la renta, cuyos argumentos son *mutatis mutandis* al caso de estudio de este trabajo, ROMERO-MUCI ha establecido que, con la exclusión, el impuesto sobre la renta incide “sobre una medición falseada y sobreestimada por inflación, es decir, el impuesto no incide sobre la renta efectiva, sino sobre una renta fantasma o ficticia, esto es, en definitiva, incide sobre sustancia de patrimonio” (Romero-Muci, 2017 p. 563). En otras palabras, según Abache Carvajal, esta situación, “en lugar de generar una tributación sobre enriquecimientos netos, esto es, incrementos patrimoniales, redundará en una tributación efectiva sobre el patrimonio mismo, a todas luces inconstitucionalmente erosionando la propiedad de los contribuyentes excluidos” (Abache Carvajal, 2019 p. 179).

Dicho lo anterior, a continuación, se revisará específicamente el impuesto sobre la renta, el impuesto a las actividades económicas y varias contribuciones parafiscales a las que están sometidas las entidades bancarias en Venezuela.

2. Impuesto sobre la Renta

Aunado con lo anterior, y partiendo de que la tributación a la renta exige “que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios” (Romero-Muci, 2005 p. 83), las plusvalías que se deriven de la aplicación de la Resolución N° 025.17 no son gravables por el ISLR. De entrada, no deben ser consideradas rentas realizadas o disponibles del banco. En cambio, es un ajuste contable del valor de los activos del banco, ordenado por la SUDEBAN, y que no forman parte ni tienen su origen en sus actividades. A todo evento, bajo la LISLR, se excluyen de la base imponible las revalorizaciones de activos no autorizadas por la ley.

a. La plusvalía no es un enriquecimiento realizado ni disponible y, en consecuencia, no es gravable

El ISLR solo grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles (Artículo 1 – Ley de Impuesto sobre la Renta¹⁰⁸ (“LISLR”)). La disponibilidad es uno de los elementos que conforman el aspecto temporal del hecho imponible del ISLR. Para que un enriquecimiento sea gravable con el ISLR, es condición *sine qua non* que no sea una simple expectativa de ganancia, sino que el titular del enriquecimiento sea libre de disponer jurídica y económicamente de él. De allí la palabra “disponibilidad”.

En ese sentido, solo los enriquecimientos que se encuentran disponibles son gravables. Es en ese momento de disponibilidad (y no en otro) el que el legislador considera que los enriquecimientos son gravables y, así, los atribuye a un determinado ejercicio fiscal para la determinación de la obligación tributaria¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

¹⁰⁹ Así, la disponibilidad “(...) se dirige a fijar el *momento* en el cual el legislador establece *cuándo* se ha generado un enriquecimiento (y erogado un gasto (...)) para el contribuyente, indistintamente de que efectiva y económicamente haya percibido tal incremento patrimonial, precisando así, por vía de consecuencia, el ejercicio fiscal al que corresponde” (Abache Carvajal, 2019 p. 215) (Cursivas del autor original). En otras palabras, “regula los momentos escogidos por el legislador para considerar que los resultados económicos de una actividad pueden ser sometidos al proceso de determinación del enriquecimiento neto y a la aplicación de los tipos y tarifas previstos en la Ley” (Hernández Richards, 2003 p. 280). Así, “*la Ley fija en forma más o menos arbitraria cuándo un enriquecimiento será objeto de gravamen, sin que resulte necesario que el contribuyente disponga en forma efectiva del ingreso al que legalmente tiene derecho*” (Castillo Carvajal, 2013 p. 61) (cursivas del autor).

La LISLR establece tres momentos de disponibilidad del enriquecimiento: el momento de su causación¹¹⁰ (esto es, en el que ocurren las operaciones que los producen); el momento de su pago¹¹¹ (esto es, cuando el enriquecimiento ingresa

¹¹⁰ Según este criterio de disponibilidad, los ingresos se consideran disponibles en la oportunidad cuando se realiza operación que los genera. Según este criterio, “la gravabilidad del ingreso está vinculada a la *mera realización* de la operación independientemente de que el contribuyente hubiere recibido real y efectivamente el importe adeudado” (Castillo Carvajal, 2013 p. 64) (Cursivas del autor). Este es el criterio “que generalmente aplica, salvo que -por disposición expresa de la Ley- los enriquecimientos se gravan en el momento del pago o de su devengo” (Sánchez González, 2013 p. 22) (énfasis del autor original). Desde el punto de vista de las obligaciones, la disponibilidad según lo exclusivamente causado corresponde al momento de nacimiento de las obligaciones.

¹¹¹ Según el criterio de disponibilidad de las rentas causadas y pagadas, los enriquecimientos deben ser efectivamente percibidos por el beneficiario. Es decir, el beneficiario debe haber “cobrado el precio o remuneración fijado” (Sánchez González, 2013 p. 21) para que dicho ingreso se considere disponible y ocurra el gravamen. Para Abache Carvajal, el término correcto para la disponibilidad según lo pagado es “causado y pagado”. Desde el punto de vista lógico, una obligación no puede ser “pagada” sin haber nacido previamente. Así, un ingreso no puede considerarse disponible únicamente al ser pagado porque, para ser pagado, debió haber sido causado con antelación. En otras palabras, para el criterio de disponibilidad de lo pagado, es necesario, pero no suficiente, que la operación que lo genera se cause. En cambio, para el criterio de lo exclusivamente causado, es necesario y suficiente que la operación que lo genera se realice, sin ser necesario que sea pagado o que sea devengado. La disponibilidad según lo causado y pagado corresponde, desde el punto de vista de las obligaciones, al momento de extinción de las obligaciones. En efecto, los ingresos debieron ser “(...) efectivamente percibidos por el contribuyente en dinero o en especie. Entonces, el gravamen depende de que se haya cobrado el precio o remuneración fijado por el contribuyente receptor del enriquecimiento. No basta entonces que se emita la factura y se contabilice la operación, sino que -además- es necesario que se reciba la contraprestación respectiva en dinero o en especie.” (Sánchez González, 2013 p. 21).

efectivamente al patrimonio); el momento de su devengo¹¹² (esto es, cuando el enriquecimiento se hace exigible)¹¹³.

Este concepto de disponibilidad, junto con el de realización que veremos a continuación, son esenciales determinar si las plusvalías que resulten de la revalorización por los activos registrados como bienes de uso de los bancos son gravables o no.

El Dr. TINOCO (h) ha establecido con suma claridad que, si bien “los incrementos de valor de los bienes de un contribuyente (...) constituyen verdaderos enriquecimientos, es decir, que aumentan su patrimonio y, consiguientemente su capacidad económica”, estos enriquecimientos no son enriquecimientos disponibles “pues no se encuentran ni jurídica ni económicamente a la disposición del contribuyente [y, por tanto,] su capacidad tributaria continúa igual”. Entonces, “el enriquecimiento sólo se hace disponible cuando se separa del bien que lo produce y se transforma en valor de cambio que es recibido por el contribuyente para su propio uso, beneficio y disposición” (Tinoco, 1955 p. 134) (Corchetes añadidos).

¹¹² Este criterio considera disponible un ingreso “desde el momento en que se debe, es decir, desde que se produce o se tiene un título sobre aquél por haber transcurrido el plazo para su pago, independientemente de que se hubiere cobrado o no” (Castillo Carvajal, 2013 p. 66). Así, “no es suficiente que se celebre el contrato o se produzca la operación o el pago de la misma, si el receptor del enriquecimiento no puede exigir el cumplimiento de la obligación por no haber nacido el derecho a ello” (Sánchez González, 2013 p. 23). Para Abache Carvajal, el término correcto para la disponibilidad según lo devengado es “causado y devengado”. Desde el punto de vista lógico, una obligación no puede ser exigible si no ha nacido todavía. En otras palabras, para el criterio de disponibilidad de lo devengado, es necesario, pero no suficiente, que la operación que lo genera se cause. En cambio, como se dijo arriba, para el criterio de lo exclusivamente causado, es necesario y suficiente que la operación que lo genera se realice, sin ser necesario que sea pagado o que sea devengado. La disponibilidad según lo causado y devengado corresponde, desde el punto de vista de las obligaciones, al momento de exigibilidad de las obligaciones. Para más información sobre la disponibilidad de la renta, véase Serviliano Abache Carvajal, *La desinstitutionalización del impuesto sobre la renta*, Serie Estudios N° 113, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2019, p. 216.

¹¹³ La jurisprudencia nacional ha ratificado este aspecto, al establecer que los tres momentos de la disponibilidad son: “a) el momento del pago; b) cuando se causan (es decir, que se realicen las operaciones que los producen) y c) en la oportunidad que se devengan (esto es, base a los beneficios que proporcionalmente corresponda)” (Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa; Caso: Parcelamiento y turismo de montaña El Valle Grande, C.A., 2010).

Ello nos lleva a la distinción entre los conceptos de disponibilidad y realización; conceptos muy relacionados, pero que no son iguales. Citando al Dr. TINOCO (h), ROMERO-MUCI ha establecido que la realización ocurre “cuando [el enriquecimiento] entra a formar parte del patrimonio del contribuyente con valor de cambio, distinto y separado del capital o fuente que la produjo, bien por separación o por conversión de la fuente” (Romero-Muci, 1992, p. 27) (corchetes añadidos). Gravar un incremento de valor antes de que éste se haya realizado incide directamente sobre la capacidad contributiva porque gravaría un incremento con el que el contribuyente, realmente, no cuenta. Es decir, incidiría directamente sobre el patrimonio del contribuyente, quien se vería forzado a enajenar el bien en cuestión para pagar el impuesto¹¹⁴. Pero el concepto de disponibilidad va más allá. No solo implica que el enriquecimiento pasó a formar parte del patrimonio del contribuyente, sino que, además, éste puede usarlo, gozarlo y disfrutarlo libremente de la forma que le parezca¹¹⁵.

Con eso en mente, el ajuste del valor de los activos por aplicación de la Resolución N° 025.17 puede tener como resultado, en efecto, el incremento o reducción del valor de los activos del banco. Ello porque su patrimonio cambió, ya sea en aumento o en decremento. Sin embargo, como el incremento o decremento no se ha realizado ni se encuentra jurídica o económicamente disponible para el titular, entonces su capacidad contributiva no ha variado y, por tanto, dicho incremento no es gravable con el ISLR. Se trata, en definitiva, de un incremento o decremento no realizado (y, en consecuencia, no disponible) del

¹¹⁴ En efecto, el “principio de la realización de la renta tiene su fundamento tanto en la justicia como en la técnica fiscal. En efecto, el enriquecimiento sólo viene a aumentar de manera real y efectiva la capacidad tributaria del contribuyente cuando él se ha realizado. Gravarlo antes resultaría injusto y podría colocar al contribuyente en una situación difícil y apremiante. El dueño de un bien que ha aumentado considerablemente de valor no dispone por ese solo hecho de dinero con qué pagar el impuesto. Si éste le es cobrado antes de realizar el enriquecimiento, él se encontrará en la imposibilidad de pagarlo sin vender de inmediato el bien.” (Tinoco, 1955 p. 129).

¹¹⁵ La violación de este aspecto de la disponibilidad en las más recientes reformas de la LISLR ha sido ampliamente criticada por la doctrina nacional, pues los momentos que el legislador ha escogido para determinar la disponibilidad de los enriquecimientos no guardan relación económica con las actividades que lo generan. Para mayor información, véase Serviliano Abache Carvajal, *La desinstitucionalización... ob. cit.*, p. 216.

valor de los activos del banco¹¹⁶. En palabras llanas: un incremento no realizado jamás será gravable¹¹⁷.

Todo lo anterior queda ratificado por normas contenidas en la LISLR y el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹¹⁸ (“R-LISLR”). De conformidad con el artículo 28 de la LISLR de 2015¹¹⁹ y el artículo 63 del R-LISLR¹²⁰, y siendo consistente con el artículo 7 de la Resolución N° 025.17, la plusvalía no puede deducirse ni imputarse al costo, cuotas de depreciación o amortización correspondientes a bienes revalorizados por el contribuyente, salvo cuando las depreciaciones o amortizaciones se refieran a activos fijos revalorizados conforme a la LISLR, en los casos procedentes.

Visto eso, aunque la norma se refiere a una prohibición de imputación al costo y a las deducciones, dicha prohibición debe, por el principio de correspondencia que debe existir entre los ingresos y los egresos, igualmente ser aplicable a los ingresos. Ello por cuanto ambos elementos constituyen o forman parte del cálculo del enriquecimiento neto gravable. De esa forma, se prohibiría, por disposición expresa de la LISLR y el R-LISLR, que cualquier acto de revalorización de activos tenga efectos fiscales por no poder considerarse parte del ingreso.

¹¹⁶ Refiriéndose a los efectos de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en cuanto a la aplicación del valor razonable, Castillo Carvajal sostiene que “financieramente los incrementos del valor razonable de un activo son ingresos (ganancias), mientras que los decrementos son gastos (pérdidas). Sin embargo, fiscalmente tales actualizaciones, mientras no se encuentren fiscalmente realizadas, no alteran la determinación tributaria, en particular en materia del ISLR. // En efecto, los incrementos (o decrementos) del valor de los bienes del contribuyente pueden constituir enriquecimientos (o pérdidas), pues aumentan (o disminuyen) su patrimonio, pero no representan ingresos disponibles (o gastos causados) desde el punto de vista del ISLR mientras no se encuentren realizadas las operaciones que materializarían dichos enriquecimientos (o pérdidas)” (Castillo Carvajal, 2007 p. 17).

¹¹⁷ En efecto, los “enriquecimientos no realizados no son nunca objeto de gravamen, de conformidad con nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta. El simple aumento de valor de los bienes no es gravable” (Tinoco, 1955 pp. 133-134).

¹¹⁸ Venezuela. Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, del 24 de septiembre de 2003.

¹¹⁹ El artículo 28 de la LISLR de 2015 establece: “No podrán deducirse ni imputarse al costo, cuotas de depreciación o amortización correspondientes a bienes revalorizados por el contribuyente, salvo cuando las depreciaciones o amortizaciones se refieran a activos fijos revalorizados conforme a lo que se establece en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, en los casos que así proceda.”

¹²⁰ El artículo 63 del R-LISLR establece: “No podrán deducirse ni imputarse al costo, cuotas de depreciación o de amortización derivadas de la revalorización de bienes corporales o incorporales del contribuyente, salvo cuando las depreciaciones o amortizaciones se refieran a las situaciones previstas en el Título IX de la Ley.”

b. A todo evento, bajo la Ley de Impuesto sobre la Renta, las revalorizaciones de activos no autorizadas por ella están excluidas de la base imponible

Si bien bajo la LISLR de 2014 y 2015 las instituciones bancarias quedaron excluidas del sistema de ajuste por inflación, de forma irracional¹²¹, contradictoria con los propios postulados de la ley, y discriminatoria¹²², cabe traer a colación

¹²¹ En palabras de Romero-Muci, la “eliminación del ajuste por inflación a las entidades financieras constituye una medida arbitraria, irracional y desproporcionada que (i) degenerará en la sobrestimación de la medición de capacidad contributiva de dichas entidades, (ii) degradándolas al uso de valores históricos distorsionados (corrompidos) por la inflación. Esta situación de denegación de la corrección monetaria integral de las entidades financieras, afectará la *solvencia patrimonial* y la *liquidez* de las mismas, pues en definitiva el impuesto incidirá no sobre la renta, no sobre el incremento neto de patrimonio, sino sobre el patrimonio mismo, esto es, sustancia de capital; lo que en definitiva comprometerá el interés general asociado a la solidez del sistema financiero y por ende, conspira contra el desarrollo armónico de la economía nacional, la soberanía económica del país y seguramente postergará el desarrollo humano integral, una existencia digna y provechosa para la colectividad según exige la norma del artículo 299 Constitucional, como fines del sistema socioeconómico y función del Estado en la Economía Nacional. // Se hace más *grave* la medida de eliminación de la corrección monetaria, cuando se tiene presente la desprotección que implica para el patrimonio de los entes bancarios al exponerlos al envilecimiento inflacionario, pues se trata de contribuyentes típicamente susceptibles de la distorsión inflacionaria por poseer una estructura patrimonial fundamentalmente integrada por cuentas monetarias, esto es, aquellas que no se protegen de la inflación y que se liquidan por valores fijos.” (Romero-Muci, 2015 p. 373).

¹²² Se considera que la exclusión de las instituciones bancarias del sistema de ajuste por inflación elimina toda racionalidad del sistema tributario. Viola la capacidad contributiva como “derecho a contribuir conforme a la capacidad económica” (Romero-Muci, 2005 p. 75), y “como expresión de racionalidad del tributo” (Romero-Muci, 2005 p. 79). Así, la tributación a la renta disponible exige “que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios” (Romero-Muci, 2005 p. 83). La inflación genera rentas fantasmas o ficticias, cuyo gravamen sin ajuste por inflación incide directamente, sobre el patrimonio. La exclusión de las instituciones bancarias del sistema de ajuste por inflación deja desprotegido de los efectos de hiperinflación a los únicos activos de los bancos susceptibles de ser ajustados por inflación: los activos no monetarios (Romero-Muci, 2019). En segundo lugar, crea una situación discriminatoria para la banca frente al resto de los contribuyentes que sí pueden realizar el ajuste por inflación. Esto viola el principio de no discriminación entendido como el “Derecho a que no tengan lugar tratamientos diferenciados con el contribuyente se encuentre en una situación idéntica en términos comparables a la de otro contribuyente y no exista una razón objetiva que ampare el trato diferente” (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)). Para mayor información sobre la irracionalidad, discriminación

algunos artículos que forman parte de dicho sistema, que refuerzan la exclusión de las plusvalías por revaluación de activos bajo la Resolución N° 025.17 de los enriquecimientos del contribuyente.

La mención de estos artículos a continuación es importante. Ellos son muestra de que, cuando se introdujo el sistema de ajuste por inflación, el legislador reconoció que **solo** los aumentos de valor como resultado de los ajustes y revalorizaciones contenidos en la ley tributaria tendrían efectos fiscales. Así, cualquier otro ajuste o revalorización que no estuviera estipulada en la ley tributaria no serían relevantes fiscalmente.

Ello, conllevaría a concluir, lógicamente, que, si la plusvalía relevante es aquella resultante de los ajustes con relevancia fiscal (aquella autorizada por la ley tributaria), entonces cualquier otra no puede serlo porque se duplicaría el efecto de los ajustes, lo cual produciría potencialmente efectos confiscatorios. También es coherente con el principio de reserva legal tributaria que ya fue mencionado con anterioridad: todo aquello que pueda afectar el tributo y sus elementos esenciales debe estar contemplado en la ley.

Entonces, si las instituciones bancarias están excluidas del sistema de ajuste por inflación contemplado en la LISLR, ¿existe en la LISLR otro tipo de ajuste con relevancia fiscal aplicable a ellas y en general a los sujetos excluidos?

- El artículo 175 de la LISLR establece el ajuste incidental¹²³. Si bien el artículo menciona expresamente a “personas naturales, las sociedades de personas y comunidades no comerciantes”, sería justificable interpretar el

y contradicción de la exclusión de los sujetos pasivos especiales e instituciones bancarias del sistema de ajuste por inflación fiscal, véase Humberto Romero-Muci, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, en *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario – Patologías del Sistema Tributario Venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2019, pp. 185-234; Serviliano Abache Carvajal, *La desinstitucionalización ... ob. cit.*

¹²³ El artículo 175 de la LISLR de 2015 establece: “Las personas naturales, las sociedades de personas y comunidades no comerciantes que enajenen bienes susceptibles de generar rentas sujetas al impuesto establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, para efectos de determinar dichas rentas, tendrán derecho a actualizar el costo de adquisición y las mejoras de tales bienes, con base en la variación experimentada por el Índice Nacional de Precios al Consumidor fijada por la autoridad competente, en el lapso comprendido entre el mes de su adquisición o el mes de Enero de 1950, si la adquisición hubiera sido anterior a esa fecha, y el de su enajenación. El valor inicial actualizado será el que se deduzca del precio de enajenación para determinar la renta gravable. En este caso no será necesaria la inscripción en el Registro de Activos Actualizados, establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. El costo ajustado deducible no podrá exceder del monto pactado para la enajenación, de tal manera que no se generen pérdidas en la operación.”

artículo de forma extensiva para sostener que, con la exclusión del régimen general de ajuste por inflación, los sujetos excluidos todavía pueden aprovechar ajuste incidental contemplado en esa norma. Ello porque no poder aprovechar ese ajuste sería incluso más discriminatorio y terminaría de sepultar la capacidad contributiva de los sujetos excluidos en materia de ajustes. Partiendo de esa interpretación, sí existiría un ajuste contemplado en la LISLR que las instituciones bancarias (cuyos activos, se recuerda, son principalmente monetarios) pueden aprovechar para proteger o actualizar el valor de sus activos no monetarios, lo que reforzaría que, aun cuando las instituciones bancarias fueron excluidas del sistema de ajuste por inflación, ellas aún pueden aprovechar un sistema de ajuste relevante fiscalmente.

A todo evento, el artículo 193 de la LISLR de 2015¹²⁴ (antiguo artículo 195) es un artículo que ratifica la distinción entre los ajustes con relevancia fiscal y los ajustes sin relevancia fiscal. Bajo dicho artículo, la propia ley da cabida a la existencia de un ajuste con relevancia fiscal aplicable a los sujetos excluidos del sistema de ajuste por inflación. Este artículo establece expresamente que la Administración Tributaria (y no otro organismo del Estado) dictará, mediante Providencia Administrativa, las normas que regulen los ajustes contables que deberán efectuar los contribuyentes en virtud de su exclusión del sistema de ajuste por inflación¹²⁵. Más allá de la afectación al principio de reserva legal

¹²⁴ El artículo 193 de la LISLR de 2015 establece: “La Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa, dictará las normas que regulen los ajustes contables que deberán efectuar los contribuyentes en virtud de la supresión del Sistema de Ajuste por Inflación.”

¹²⁵ El 30 de marzo de 2015, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictó una Providencia Administrativa (Gaceta Oficial N° 40.744 del 11 de septiembre de 2015), mediante la cual se establecen las normas para el ajuste contable de los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros excluidos del sistema de ajustes por inflación. Analizar con profundidad esta Providencia Administrativa excedería del objeto de este trabajo y además a los efectos de esta investigación es irrelevante. Sin embargo, se destaca que esta Providencia no establece mecanismos de ajuste por inflación. En cambio, establece que las instituciones bancarias “excluidos del sistema de ajustes por inflación, a los fines de la determinación del impuesto sobre la renta, deberán utilizar como base de cálculo los valores históricos de los Estados Financieros” (artículo 1). Además, “deberán realizar el reverso de los asientos contables de la partida de actualización al patrimonio contra todas aquellas partidas no monetarias.” (artículo 2). Finalmente, ratifica que los sujetos excluidos del sistema de ajuste por inflación, “no podrán, utilizar el sistema de ajustes, por inflación a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, ni traspasar la pérdida neta por inflación no compensada originada en ejercicios anteriores.” (artículo 3).

tributaria que una norma de esta naturaleza implicaría¹²⁶, ella no hace sino ratificar la distinción entre el ajuste relevante a efectos fiscales y el ajuste que no es relevante a efectos fiscales, como lo sería el ordenado por la SUDEBAN bajo la Resolución N° 025.17.

Visto todo lo anterior, existen revalorizaciones de activos no autorizadas en la ley (como la Resolución N° 025.17) que deben ser excluidas de la base imponible del ISLR, so pena de incidir negativamente en su capacidad contributiva. Los artículos en cuestión son los siguientes:

- el de mayor claridad a estos efectos es el artículo 187 de la LISLR de 2015¹²⁷ (antiguo artículo 189). Dicho artículo dispone que el contribuyente que fuere propietario de activos fijos invertidos en el objeto, giro o actividad allí señalados, que estén totalmente depreciados o amortizados, podrá reevaluarlos y ajustar su balance general en la contabilidad, pero esta reevaluación o ajuste no tendrá ningún efecto fiscal.
- como ya se mencionó arriba, otro artículo relevante para demostrar la distinción entre los ajustes con relevancia fiscal y los que no son relevantes fiscalmente es el 193 de la LISLR que establece expresamente que la Administración Tributaria dictará las normas que regulen los ajustes contables que deberán efectuar los contribuyentes en virtud de su exclusión del sistema de ajuste por inflación.

¹²⁶ Al respecto, “es necesario precisar que una Providencia Administrativa, como acto normativo no podría modificar el régimen legal de determinación del tributo, ya que ello es de reserva exclusiva de la Ley especial tributaria, y no podría tampoco ser delegado a una norma sublegal. En ese sentido cualquier regulación dictada por el SENIAT solo podría abarcar las formalidades que en materia de registros contables especiales deba hacer el contribuyente excluido del sistema de ajustes.” (London, y otros, 2017).

¹²⁷ El artículo 187 de la LISLR de 2015 establece: “El contribuyente que fuere propietario de activos fijos invertidos en el objeto, giro o actividad señalados en este Capítulo que estén totalmente depreciados o amortizados, podrá reevaluarlos y ajustar su balance general en la contabilidad, pero esta reevaluación o ajuste no tendrá ningún efecto fiscal.”

- el párrafo cuarto del artículo 171 de la LISLR de 2015¹²⁸ (antiguo artículo 173) y el artículo 97 del R-LISLR¹²⁹ también son relevantes. Estos excluyen de los activos y pasivos y del patrimonio neto del contribuyente las revalorizaciones de activos y fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas en la ley, ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la LISLR. Así, cualquier plusvalía ocasionada por la revaluación de activos bajo la Resolución N° 025.17 queda excluida del patrimonio neto del contribuyente por no haber sido autorizada por la LISLR, sino dispuesta en una norma de carácter sublegal.
- bajo el artículo 183 de la LISLR de 2015¹³⁰ (antiguo artículo 185), no se consideran incrementos de patrimonio, las revalorizaciones de los bienes

¹²⁸ El párrafo cuarto del artículo 171 de la LISLR de 2015 establece: “Deberán excluirse de los activos no monetarios, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efectos de las devaluaciones de la moneda y cualesquiera revalorizaciones de activos no monetarios no autorizados por este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. También deberán excluirse de los activos y pasivos, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por este Decreto Ley y los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.”

¹²⁹ El artículo 97 del R-LISLR establece: “Se excluirán de los activos y pasivos y del patrimonio neto del contribuyente, las revalorizaciones de activos fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas por esta Ley, la participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en filiales, afiliadas y otras empresas relacionadas, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efecto de devaluaciones de la moneda, las provisiones, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por esta Ley, provisiones tales como para la obsolescencia de inventario y cuentas incobrables y los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la Ley. // En los casos de personas naturales también deberán excluirse los bienes, derechos, deudas y obligaciones que no estén en función del objeto, giro o actividad empresarial realizada en el ejercicio gravable por el contribuyente. // Párrafo Único. Estas exclusiones se acreditarán a la respectiva cuenta del activo o se cargarán a la respectiva cuenta del pasivo y se cargarán o acreditarán respectivamente a una cuenta especial que formará parte del patrimonio neto del contribuyente y que se denominará Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.”

¹³⁰ El artículo 183 de la LISLR 2015 establece: “Se acumularán en la partida de Reajuste por Inflación, como una disminución de la renta gravable los aumentos de patrimonio

y derechos del contribuyente distintos de los originados para las inversiones negociables en las bolsas de valores. Esta norma pareciera indicar un ámbito de aplicación más general y no limitarse al capítulo del ajuste por inflación, lo cual la haría aplicable los sujetos excluidos.

- el párrafo tercero del artículo 105 del R-LISLR excluye del Balance General Fiscal Actualizado inicial de los contribuyentes las revalorizaciones de activos fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas por la LISLR.

Por estos motivos, en conclusión, cualquier plusvalía que resulte de la revaluación de activos bajo la Resolución N° 025.17 representa un simple ajuste del valor contable actual de los activos de uso del banco y no es gravable con el ISLR. En cambio, solo tiene fines financieros. De ser gravable, incidiría directamente sobre el patrimonio de la entidad, pues estaría gravando rentas fantasmas, falsas o ficticias.

3. Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

La plusvalía resultante de la revaluación de activos bajo la Resolución N° 025.17 no es gravable por el IAE.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal¹³¹ (“LOPPM”) establece el impuesto sobre actividades económicas (“IAE”). El hecho imponible del impuesto es el ejercicio habitual en la jurisdicción del municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables¹³². Su base imponible está constituido por los ingresos brutos

efectivamente pagados en dinero o en especie ocurridos durante el ejercicio gravable, reajustándose el aumento de patrimonio según el porcentaje de variación del el Índice Nacional de Precios al Consumidor fijado por la autoridad competente, entre el mes del aumento y el cierre del ejercicio gravable. **No serán considerados incrementos de patrimonio, las revalorizaciones de los bienes y derechos del contribuyente distintos de los originados para las inversiones negociables en las bolsas de valores.** Los aportes de los accionistas pendientes de capitalizar al cierre del ejercicio gravable, deben ser capitalizados en el ejercicio gravable siguiente, caso contrario se considerarán pasivos monetarios. Igualmente no se consideran aumentos de patrimonio las utilidades del contribuyente en el ejercicio gravable, aún en los casos de cierres contables menores a un año.”

¹³¹ Venezuela. Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.

¹³² El artículo 205 de la LOPPM establece: “El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por

efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio¹³³.

En ese sentido, la LOPPM (i) excluye de su ámbito de aplicación a cualquier ingreso, incremento o plusvalía que no sea ocasionado por el ejercicio habitual de una actividad lucrativa por el sujeto pasivo del IAE, y (ii) establece que la base imponible se compone de ingresos brutos efectivamente percibidos. Es decir, ingresos realizados, y no ficticios o aparentes; o, lo que es lo mismo, que en efecto ingresaron en el patrimonio del contribuyente¹³⁴.

esa razón sean aplicables. // El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas. // El comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas.”

¹³³ El artículo 210 de la LOPPM establece: “La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos”.

¹³⁴ La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido que para considerar que un ingreso fue efectivamente percibido, debe haber ingresado a la caja el valor del producto o servicio, y que el derecho a recibir efectivo (cuentas por cobrar), no es considerado para calcular la base imponible de este tributo. Así, de acuerdo con “las anteriores consideraciones esta Sala advierte que no hay coincidencia entre la noción jurídica de ingresos brutos que conforman la base imponible del impuesto a las actividades económicas, y la definición contable precisada arriba, en razón de que para su reconocimiento, tanto la “Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio” del Municipio Valencia del Estado Carabobo como la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, tomaron en cuenta únicamente el momento en que efectivamente ingrese a caja el valor del producto o servicio, según se trate. El “derecho a recibir efectivo” (cuentas por cobrar) no es considerado para calcular la base imponible de este tributo” (Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa; Caso: Banco Plaza, C.A., 2009). En ese mismo sentido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha establecido que la base imponible del IAE no puede contener simultáneamente “ingresos efectivamente percibidos” e “ingresos que no hayan sido cobrados”, pues esto comportaría una contradicción que haría imposible la aplicación de la norma en cuestión. Por ello, la Sala Constitucional opta por suprimir la mención a “ingresos que no hayan sido cobrados”. Así, el “problema que ello plantea, es cuando su finalidad resulta desvirtuada y por el contrario no elimina o procura eliminar las múltiples

Adicionalmente, la LOPPM excluye expresamente de la base imponible los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean el resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación o los principios de contabilidad generalmente aceptados, y siempre que no se hayan realizado o materializado

ambigüedades y vaguedades que rodean el mundo jurídico, sino que incluye dentro de la misma conceptos contradictorios que dotan de oscuridad e imposibilitan su ejecución, llegando incluso a incorporar confusiones en cuanto a la interpretación y su cumplimiento, y por ende a desnaturalizar su contenido (Vgr. Víctor Ferreras Comella, *Justicia Constitucional y Democracia*, CEPC, 2012, pp. 22-27). // Así pues, la definición legal impugnada como se expuso anteriormente contempla dos elementos diferenciales dentro de su contenido que la hacen inaplicable, jurídica y económicamente, por cuanto expone lo que debe entenderse por ingresos brutos efectivamente percibidos, lo cual implica, de inicio, un ingreso efectivo al patrimonio del contribuyente, al acompañar el sustantivo “ingreso bruto” del verbo y su consecuente adjetivo “efectivamente percibido”. // Sin embargo, y he aquí donde se denota la incongruencia normativa, al establecer la inmediata excepción “aun cuando éstos no hayan sido cobrados”- que genera una incompatibilidad manifiesta en su conceptualización respecto a estos ingresos no cobrados, y confronta palmariamente tanto adjetiva como sustantivamente i) con la naturaleza del impuesto, entendido como el objeto del mismo, en el cual se grava una actividad lucrativa y no la renta, y ii) al establecer que forman parte de los ingresos brutos aquellos no cobrados, ya que se estaría gravando una renta que aún no ha ingresado económicamente al patrimonio del particular, independientemente de su ingreso jurídico -facturación-. // En tal sentido, la excepcionalidad anotada no implica un elemento de modificación en cuanto al cobro o su percepción, sino atiende más bien a una disimilitud conceptual que se forma a través de una contradicción gramatical, económica y jurídica, cuestión por demás bastante compleja, y cuya disconformidad se resolvía claramente de dos formas, independientemente de la sujeción o no a las normas tributarias que pudo haber observado el Municipio Heres del Estado Bolívar, mediante i) la supresión del adjetivo “efectivamente percibido”, o ii) la sujeción a la armonización de manera plena al suprimir la excepcionalidad conceptual al contemplar que formaban parte de estos ingresos efectivamente percibidos aquellos que aún no hayan sido cobrados. // En consecuencia, se aprecia que lo que procede no es la nulidad absoluta de la norma impugnada sino una supresión parcial y la consecuente interpretación de ella, la cual no deviene del ejercicio arbitrario e irrestricto de un determinado órgano jurisdiccional sino por el contrario de la efectiva congruencia de una norma armonizadora promulgada por el Poder Legislativo Nacional al haber sido dictado el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en aras de salvaguardar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes ante el desfase definitorio establecido en el artículo impugnado, todo ello, a través de la supresión de la excepcionalidad sobre la inclusión de las cuentas por cobrar (Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional; Caso: Julio César Díaz Valdez, Román George Aziz Tufic y Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar, 2014).

como ganancia en el correspondiente ejercicio¹³⁵. En consecuencia, además de no ser un ingreso realizado ni “efectivamente percibido”, bajo los mismos argumentos del no gravamen por ISLR, se sostiene que la plusvalía por aplicación de la revaluación de activos bajo la Resolución N° 025.17 no forma parte de la base imponible del IAE.

Por lo anterior, las plusvalías que deriven de la aplicación de las Resoluciones no son gravables por el IAE. Ello porque, primero, es el resultado de un mero ajuste contable y, por tanto, está excluido de la base imponible del IAE. Segundo, a todo evento, no es un ingreso realizado ni efectivamente percibido. Finalmente, la plusvalía no es ocasionada por el ejercicio habitual de la actividad bancaria de intermediación financiera, sino por la aplicación de una norma con fines informativos que ordena el ajuste contable de los activos del banco.

4. Contribuciones parafiscales: contribución a la ciencia, tecnología e innovación, contribución a las comunas, y contribuciones de deporte y drogas

a. Decreto–Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación

La plusvalía tampoco es gravable por la contribución parafiscal a la ciencia, tecnología e innovación por las mismas razones que fundamentan la no gravabilidad por el ISLR y el IAE.

El Decreto-Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación¹³⁶ (“D-LOCTI”) establece una contribución parafiscal para la ciencia, la tecnología y la innovación a cargo de “personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional” (artículo 28 – D-LOCTI)¹³⁷, y “hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a ciento cincuenta mil (150.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor establecido por el Banco Central de

¹³⁵ El artículo 214 establece: “No forman parte de la base imponible: (...) 3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio.”

¹³⁶ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 6.693 Extraordinario, del 1 de abril de 2022.

¹³⁷ El D-LOCTI incluye como sujetos pasivos a “1. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada. // 2. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas. // 3. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones, cooperativas y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los numerales anteriores. // 4. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.”

Venezuela en el ejercicio fiscal inmediato anterior” (artículo 30 – D-LOCTI). La contribución debe ser realizado mensualmente y la alícuota dependerá del tipo de actividad que el sujeto pasivo realice¹³⁸.

El D-LOCTI entiende por ingresos brutos aquellos ingresos, proventos o caudales que, de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, incluso los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos, entre otros, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo (artículo 31 – D-LOCTI).

Ante todo, como lo ha denunciado la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), el hecho de que la base imponible de esta contribución sean los ingresos brutos es “altamente regresiv[o] porque no permite consultar adecuadamente la capacidad contributiva de los contribuyentes” (Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), 2022) (corchetes añadidos). En efecto, gravar los ingresos brutos y no la renta puede tener efectos confiscatorios, atentar contra el derecho de propiedad y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Más aun considerando la amplitud de la norma en cuanto a las operaciones o ingresos que forman parte del hecho imponible y la obligación contribuir mensualmente con esta contribución.

A todo evento, estos ingresos deben ser interpretados como “ingresos efectivamente percibidos”. Ello por varias razones. La primera razón es una de semántica, consistencia y no contradicción intranormativa. Por un lado, el numeral 4 del artículo 31 establece, al fijar la alícuota aplicable a “empresas

¹³⁸ Artículo 31 – D-LOCTI. “Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán mensualmente un porcentaje de los ingresos brutos en el ejercicio económico mensual inmediatamente anterior, de la siguiente manera: 1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la producción, el comercio y expendio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco. // 2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado, cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que reserva al Estado las actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás materiales estratégicos. // 3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos y el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica que reserva al Estado las actividades de Exploración y Explotación del Oro y demás materiales estratégicos. // 4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) de los ingresos brutos efectivamente percibidos, en el caso de empresas dedicadas a cualquier otra actividad económica no prevista en los numerales anteriores.”

dedicadas a cualquier otra actividad económica”, que dichas empresas aportarán el “cero coma cinco por ciento (0,5%) de los ingresos brutos **efectivamente percibidos**” (énfasis añadido). Sin embargo, el propio artículo define “ingresos brutos” como aquellos que “**devenguen** los aportantes por cualquier actividad que realicen” (énfasis añadido).

En efecto, el hecho de que un ingreso haya ingresado en el patrimonio de una entidad es lo que permite calificarlo de “efectivamente percibido”. Por el otro lado, la definición de “devengo” hace referencia a la exigibilidad del ingreso, independientemente de que este haya sido pagado o no y, por tanto, independientemente de que haya ingresado efectivamente en el patrimonio del sujeto.

Visto el conflicto intranormativo, y he aquí la segunda razón de por qué debe ser interpretado como ingresos efectivamente percibidos, interpretar que se trata de ingresos “efectivamente percibidos” y no simplemente “devengados” brinda mayor garantía a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de este tributo. De considerar que son los “devengados” y no los “efectivamente percibidos” estaría incidiendo directamente sobre el patrimonio y no en los ingresos, pues se gravaría independientemente de que el incremento patrimonial haya sido realizado e ingresado efectivamente en el patrimonio del contribuyente¹³⁹.

Adicionalmente, hacemos notar que solo el numeral 4 del artículo 31, que es una norma residual, hace mención expresa a que los ingresos deben ser “efectivamente percibidos”. Los demás numerales del artículo 31, que además establecen alícuotas a actividades específicas, no hacen mención al respecto. Por ello, opinamos que considerar que el criterio utilizado para esta norma residual aplica únicamente a ese universo de empresas que no encuadran dentro de los demás supuestos atentaría contra el principio de no discriminación. Debería, a todo evento, ser la misma base imponible para todos los contribuyentes.

Dicho lo anterior y entendiendo que el D-LOCTI debe gravar los ingresos brutos “efectivamente percibidos”, se ratifican las razones que fundamentaron la no gravabilidad por el ISLR y el IAE de la plusvalía generada por la revaluación de activos de uso del banco.

¹³⁹ Este aspecto también ha sido denunciado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), al establecer que “lejos de restringir el concepto de ingresos brutos para tratar de otorgarle progresividad a la base de cálculo, se incluye una pretendida interpretación auténtica sobre el concepto del ingreso bruto [bajo la cual] (...) el momento de disponibilidad [es] el devengo y no el efectivo cobro de los referidos impuestos. Las características introducidas en la Ley, sobre la base imponible, vician de inconstitucionalidad la Ley porque incrementan la carga fiscal de los contribuyentes sin consultar adecuadamente su capacidad económica” (Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), 2022) (corchetes añadidos).

En ese sentido, se reitera que el incremento de valor (i) no es ocasionado por la actividad bancaria de intermediación financiera, sino por la aplicación de una norma con fines meramente informativos que ordena el ajuste contable de los activos de uso. Tampoco (ii) es un ingreso realizado o efectivamente percibido por la entidad bancaria. En cambio, como (iii) es una mera valoración de los activos de uso del banco y (iv) cumple meras funciones informativas, no puede formar la base imponible de la contribución del D-LOCTI.

b. Decreto–Ley de Instituciones del Sector Bancario

Los incrementos de valor derivados de la aplicación de las normas de revalorización de activos no son gravables por esta contribución parafiscal.

El D-LISB establece una contribución social del cinco por ciento (5%) del “Resultado Bruto Antes de Impuesto” al cumplimiento de la responsabilidad social que financiará proyectos de consejos comunales u otras formas de organización social (artículo 46 – D-LISB). Al respecto, se ratifican los comentarios de inconstitucionalidad sobre el gravamen sobre “ingreso bruto” y sobre el “ingreso bruto efectivamente percibido” realizados en el apartado de la contribución bajo el D-LOCTI.

Como explicamos anteriormente, estas normas tienen un propósito simplemente informativo del patrimonio del banco a los efectos de los indicadores de liquidez y solvencia. Por esa razón, mal podría incluirse la plusvalía generada por la aplicación de dicha norma dentro del “Resultado Bruto Antes de Impuesto” y gravarla con este tributo. Se reitera: esta plusvalía no es ingreso. No forma parte ni tiene su origen en la actividad del banco. Es una simple valoración de activos con meros fines informativos ordenados por la SUDEBAN y, por ello, no debe ser gravada por esta contribución. Incluir esta plusvalía dentro de “Resultado Bruto Antes de Impuesto” y gravarla con este tributo incidiría directamente sobre el patrimonio del banco, en vez de sobre un incremento patrimonial real.

c. Ley Orgánica de Drogas

Los incrementos de valor derivados de la aplicación de las normas de revalorización de activos no son gravables por esta contribución parafiscal.

La Ley Orgánica de Drogas¹⁴⁰ (“LOD”) establece que las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con o sin fines empresariales, con cincuenta trabajadores o más, “están obligados a liquidar el equivalente al uno por ciento (1%) de su ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio ante el Fondo Nacional Antidrogas, dentro de los sesenta días continuos contados a partir del cierre del ejercicio fiscal respectivo” (artículo 32 – LOD).

¹⁴⁰ Venezuela. Ley Orgánica de Drogas, publicada en Gaceta Oficial N° 39.546, del 5 de noviembre de 2010.

La plusvalía resultante de la revaluación de activos no debe considerarse una utilidad o ganancia realizada, disponible ni efectivamente percibida. Por ello, no son manifestación de capacidad contributiva de la entidad bancaria, y no son gravables por esta contribución.

d. Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física

Los incrementos de valor derivados de la aplicación de las normas de revalorización de activos no son gravables por esta contribución parafiscal.

La Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física¹⁴¹ (“LODAFEF”) establece una contribución a cargo de las empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro, del uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.) (artículo 68 – LODAFEF).

Esta contribución grava las utilidades netas o ganancias contables anuales. Al igual que ocurre con la contribución bajo la LOD, la plusvalía resultante de la revaluación de activos no debe considerarse una utilidad o ganancia realizada o disponible jurídica o económicamente. Por tanto, se ratifican las conclusiones anteriores para el resto de los tributos revisados. Esta plusvalía no es gravable con la contribución parafiscal del deporte, la actividad física, y educación física.

V. Conclusiones

A continuación, se presentan las conclusiones del trabajo:

1. Un sólido sistema bancario es fundamental para el desarrollo del sistema financiero de un país. Los bancos son los principales intermediarios financieros; estos fungen como vínculo entre los depositantes que tienen capacidad de financiación y los que requieren de dicha financiación. En otras palabras, el sector bancario es el principal canal de flujo de dinero de la economía.

2. Este dinero no es un recurso propio del banco, sino de todos los usuarios que depositan en él. Es decir, el banco utiliza dinero ajeno para otorgar créditos a otras personas y generar rendimientos a través del cobro de comisiones sobre depósitos e intereses sobre los créditos otorgados. Así, los bancos realizan la intermediación financiera, que consiste en: (i) habitual u ordinariamente (ii) captar fondos de sus usuarios, con el objeto de (iii) crear dinero bancario y conceder créditos e inversiones (que generan derechos de crédito frente a la banca), y, en definitiva, (iv) introducir el dinero de vuelta en el mercado.

¹⁴¹ Venezuela. Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada en Gaceta Oficial N° 39.741, del 23 de agosto de 2011.

3. La naturaleza de la actividad bancaria amerita que ésta esté sometida a regulaciones que procuren niveles adecuados de liquidez y solvencia (conceptos vinculados pero distintos) y conduzcan a una sólida situación patrimonial, que le permita a la banca responder a los numerosos pasivos frente a los depositantes. Lo anterior, sobre todo, considerando que la mayoría de sus activos y pasivos son financieros (líquidos, que no se protegen de la inflación) y considerando la naturaleza de los riesgos que se presentan durante la actividad bancaria.

4. Un tipo de estas regulaciones es la regulación prudencial. La regulación prudencial son las reglas dictadas por las autoridades bancarias cuyo objeto es supervisar y regular las conductas de los bancos para proteger los depósitos, mitigar riesgos y mantener la estabilidad del sistema financiero. Tienen carácter técnico – contable.

5. Muchas de las regulaciones prudenciales afectan la contabilidad bancaria. Como todo sistema de contabilidad, la contabilidad bancaria, más aún por la importancia que esa actividad tiene en la economía nacional, debe ser útil para la toma de decisiones del negocio bancario. Para ser útil, la contabilidad (como lenguaje técnico que es) está basada sobre hechos y debe ser relevante, fiable, comprensible, comparable, consistente, representar el fondo económico sobre la forma, oportuna y tener importancia relativa o materialidad.

6. Todo lo que se refiere a la creación, modificación o supresión de un tributo y sus elementos esenciales (*i.e.*, hecho imponible, base imponible, alícuota) debe estar establecido previamente por Ley. Por tanto, todo aquello que pueda afectar cualquiera de esos elementos también debe estar establecido por ley. Si bien la normativa prudencial, que ya de por sí son normas sublegales, son el resultado de la juridificación (esto es, como se dijo anteriormente, la obtención de virtualidad jurídica mediante la incorporación al Derecho) de aspectos técnicos, contables o tecnológicos, ello no significa que estas normas prudenciales tengan la capacidad de modificar los elementos esenciales de la obligación tributaria y los elementos de su determinación. Esa interpretación constituiría un caso de deslegalización de la obligación tributaria por exceso de normas sublegales y, en este caso, subreglamentarias.

7. Entendiendo eso, se concluye que, desde el punto de vista general, la Resolución 025.17 tiene mínimos efectos tributarios. Ello en la medida de que, primero, las normas prudenciales son directrices. Segundo, aun cuando son el resultado de la juridificación de aspectos técnicos y contables, como normas sublegales que son, no pueden modificar lo establecido en las Leyes tributarias, incluyendo lo que debe o no ser considerado parte de la base imponible de un tributo. Tercero, la normativa prudencial tiene por objeto informar sobre la situación patrimonial de un banca. Cuarto, las Leyes tributarias revisadas en este trabajo no remiten a la normativa prudencial como de aplicación directa para fines de cuantificación.

8. Adicionalmente, debido a que (i) la Resolución N° 025.17 regula la manera en la que se debe aplicar la revaluación de activos registrados como bienes de uso, (ii) cómo los bancos deben presentar esa información, y (iii) que el saldo resultante del ajuste no puede ser aplicado, utilizado ni reclasificado para capitalización, reparto de dividendos, provisiones, enjugar pérdidas, ni por otro concepto, se concluye que Resolución tiene una simple función informativa del patrimonio y el nivel de solvencia de los bancos.

9. Ello trae como consecuencia que cualquier aumento de valor que resulte de la revaluación de activos solo tiene incidencia financiera. Su fin, de nuevo, es informar sobre y ajustar contablemente el valor actual de los bienes de uso del banco. Por otro lado, no surgen ni forman parte de las actividades o giro comercial del banco (implicando que tampoco formarán parte de los resultados del banco), sino que tienen su causa en un requerimiento de la SUDEBAN.

10. En cuanto al ISLR, concluimos que el ajuste del valor de los activos por aplicación de la Resolución N° 025.17 puede tener como resultado, en efecto, el incremento o reducción del valor de los activos del banco. Ello porque su patrimonio cambió, ya sea en aumento o en decremento. Sin embargo, como el incremento o decremento no se ha realizado ni se encuentra jurídica o económicamente disponible para titular, entonces su capacidad contributiva no ha variado y, por tanto, dicho incremento no es gravable con el ISLR. Se trata, en definitiva, de un incremento o decremento no realizado (y, en consecuencia, no disponible) del valor de los activos del banco. En palabras llanas: un incremento no realizado jamás será gravable. Lo contrario atentaría contra la capacidad contributiva del banco, porque se gravarían ingresos ficticios o fantasmas, incidiendo así directamente sobre el patrimonio del banco.

11. A todo evento, bajo la LISLR y el R-LISLR, solo los aumentos de valor como resultado de los ajustes y revalorizaciones contenidos en la LISLR tienen efectos fiscales. Cualquier otro ajuste o revalorización que no estuviera estipulada en la ley tributaria (como la Resolución N° 025.17) no son relevantes fiscalmente. Lo contrario podría conllevar a gravar el mismo monto dos veces porque se duplicaría el efecto de los ajustes. También es coherente con el principio de reserva legal tributaria que ya fue mencionado con anterioridad: todo aquello que pueda afectar el tributo y sus elementos esenciales debe estar contemplado en la ley. Así, la revaluación de activos registrados como bienes de uso bajo Resolución N° 25.17 deben ser excluidas de la base imponible del ISLR, so pena de incidir negativamente en su capacidad contributiva.

12. Estos ajustes tampoco son gravables con el IAE. Primero, es el resultado de un mero ajuste contable y, por tanto, está excluido de la base imponible del IAE. Segundo, a todo evento, no es un ingreso realizado ni efectivamente percibido. Finalmente, la plusvalía no es ocasionada por el ejercicio habitual de la actividad bancaria de intermediación financiera, sino por la aplicación de una norma con fines informativos que ordena el ajuste contable de los activos del banco.

13. Estas conclusiones aplican *mutatis mutandis* a la contribución parafiscal de ciencia, tecnología e innovación, a la contribución parafiscal a favor del desarrollo de los consejos comunales, a la contribución parafiscal en materia de drogas y a la contribución parafiscal en materia de deportes, educación física y actividad física.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Doctrina y otra bibliografía (física y electrónica)

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Iusmoralismos, Seguridad Jurídica y Libertad Individual”, en *Vitrina Legal*, 13 de agosto de 2019. Disponible en: <https://bit.ly/2ojBakm>. Consultado el: 30 de septiembre de 2021.

_____*La desinstitutionalización del impuesto sobre la renta*, Serie Estudios N° 113, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2019.

ANDRADE CIFUENTES, Ignacio Julio, *Las plataformas digitales de servicios a domicilio y el impuesto sobre actividades económicas*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2022.

_____*“Límites temporales de los procedimientos de determinación tributaria. Un enfoque desde la seguridad jurídica”*, en *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario - Patologías del Sistema Tributario Venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2019.

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). “Pronunciamiento de la AVDT ante la Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”. 30 de junio de 2022. Disponible en: <https://bit.ly/3Qdt055>. Consultado el: 30 de junio de 2022.

Bank for International Settlements (BIS), “Basilea III: marco regulador internacional para los bancos”. Disponible en: <https://bit.ly/2mtE7ed>. Consultado el: 2 de marzo de 2020

_____*Basilea*, 2010. ISBN print: 92-9131-859-0; ISBN web: 92-9197-859-0. Disponible en: <https://bit.ly/2mtE7ed>. Consultado el: 2 de marzo de 2020.

Basel Committee on Banking Supervision, (*Basel III: a global regulatory framework for more resilient banks and banking systems*), ISBN print: 92-9131-859-0; ISBN web: 92-9197-859-0.

BELISARIO RINCÓN, José Rafael, “El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano”, en *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2013.

CANO, María Carolina, “Evolución de los principios constitucionales en los treinta años de Codificación del Derecho Tributario en Venezuela. El principio de seguridad jurídica como garante de la constitucionalidad y estabilidad del sistema tributario venezolano”, en *Principios Constitucionales e Ilícitos Tributarios - 30 años de Codificación del Derecho Tributario en Venezuela*, Tomo III, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2012.

CASTILLO CARVAJAL, Juan C., “Apostillas respecto de las implicaciones tributarias derivadas de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”, en *Revista de Derecho Tributario*, N° 115, julio, agosto, septiembre 2007, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2007.

_____, “Disponibilidad de la Renta (Tema: El Impuesto sobre la Renta)”, en *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

CATACORA CARPIO, Fernando, *Contabilidad: la base para las decisiones gerenciales*, Tercera Edición, Comunidad Virtual de Contadores F y A, C.A., Caracas, 2012.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros. Disponible en: <https://bit.ly/3zA185F>. Consultado el: 6 de febrero de 2020.

DAVIDSON, Sidney, y otros, *Financial Accounting - An introduction to concepts, methods, and uses*. Cobb/Dunlop, Inc., Hinsdale, Illinois, 1976.

GARCÍA NOVOA, César, *Seguridad Jurídica y Tributación*, Plural Editores, La Paz, 2013.

HERNÁNDEZ RICHARDS, Félix, “La disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta”, en *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Disponible en: <https://bit.ly/3OyUb8T>. Consultado el: 12 de febrero de 2020.

KOHLER, Eric, *Diccionario para Contadores*, Editorial Uteha, México D.F., 1982.

LARES BASSA, Rodrigo E., “Una aproximación crítica a la Ley Orgánica del Sistema Financiero Nacional”, en *Revista de Derecho Público*, N° 131, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012. Disponible en: <https://bit.ly/3POpvlq>.

LONDON, Camilo y SÁNCHEZ, Martín. 2017, “La normativa administrativa para el ajuste contable de los contribuyentes excluidos que no ha sido dictada y la eliminación del API y los ajustes acumulados”, en *Memorias de las XVI Jornadas*

Venezolanas de Derecho Tributario - El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2017.

MEJÍA, Carlos Alberto, “Tendencias en el marco de la regulación prudencial para las instituciones financieras”, en *Documentos Planning - Publicación periódica coleccionable*, Planning.com.co, Medellín, abril de 2001. Disponible en: <https://bit.ly/3J4U2ZK>.

MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *La Banca: en el marco de la transición de sistemas económicos en Venezuela*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello y Universidad Monteávila, Caracas, 2016.

MUCI FACCHIN, Gustavo y MARTÍN-PONTE, Rafael, *Regulación Bancaria*. Universidad Católica Andrés Bello (UCAB) y Fundación Banco Mercantil, Caracas, 2004.

PÉREZ RAMIREZ, Jorge, “Instituciones del sistema financiero”, en *Banca y Seguros - Capital y Contabilidad (IFRS 9, 17 Basilea III y Solvencia II)*, Primera Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2018.

_____, “La movilización de los activos financieros”, en *Banca y Seguros - Capital y Contabilidad (IFRS 9, 17, Basilea III y Solvencia II)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018.

PÉREZ RAMIREZ, Jorge y OTAL, Sara, “La industria bancaria: gestión, riesgos y regulación prudencial” en *Banca y Seguros - Capital y Contabilidad (IFRS 9, 17, Basilea III y Solvencia II)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2018.

PÉREZ SÁNCHEZ, Ana, *Finanzas y Economía*, Finanzzas, 3 de febrero de 2016. Disponible en <https://bit.ly/3b7CRdC>. Consultado el: 1 de marzo de 2020.

Proyecto Edufinet, “Consultas: Sistema Financiero”, en *edufinet.com*. Unicaja Banco / Fundación Unicaja. Disponible en: <https://bit.ly/3OzqnsT>. Consultado el: 29 de febrero de 2020.

Real Academia Española, “Prudencia”, en *dle.rae.es*. Disponible en <https://dle.rae.es/?w=prudencia>. Consultado el: 13 de marzo de 2020.

REDO, Magdalena, “The Importance of Prudential Regulations in the Process of Transmittting Monetary Policy to Economy”, en *Copernican Journal of Finance and Accounting*, diciembre de 2015.

ROMERO-MUCI, Humberto, “(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social”, en *Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario - Patologías del Sistema Tributario Venezolano*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2019.

____ “Aspectos protervos en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario - Tributación y Regulación*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2015.

____ “El “Impuesto a la Inflación” sobre el patrimonio bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros.”, en MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *La Banca: en el marco de la transición de sistemas económicos en Venezuela*., Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello y Universidad Monteávila, Caracas, 2016.

____ *El derecho y el revés de la contabilidad*, Segunda Reimpresión, Serie Estudios N° 94, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2015.

____ *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.

____ *Los ajustes por inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1992.

____ “Naturaleza jurídica de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela y su incidencia en la determinación de la renta financiera para el cálculo del impuesto sobre la renta de dividendos”, en *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario - Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2002.

____ “Sobre la deducibilidad del resultado monetario deudor (pérdida monetaria) por inflación: el caso de las entidades de seguro y palabras de clausura”, en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, N° 156, enero-diciembre de 2017, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2017.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador, *El impuesto sobre la renta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia (2000-2012)*, Editorial Melvin, Caracas, 2013.

SEVILLA, Andrés, “Estados Financieros”, en *economipedia.com*. Disponible en: <https://bit.ly/2KmeGsZ>. Consultado el: 12 de marzo de 2020.

TINOCO, Pedro, *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Tomo Primero, Madrid, 1955.

Vázquez Burguillo, Roberto, “Acuerdos de Basilea”, en *economipedia.com*. Disponible en <https://bit.ly/3vh1v2c>. Consultado el: 2 de marzo de 2020.

____ “Pasivo Financiero”, en *www.economipedia.com*. Disponible en: <https://bit.ly/2tBN6xA>. Consultado el: 13 de marzo de 2020.

VELÁSQUEZ DE GONCALVES, Mariela, *Efectos de las Normativas Prudenciales emitidas por la Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras (Sudeban) sobre el Sistema Bancario Venezolano*, Trabajo Especial de Grado, Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Caracas, 2007.

2. Normativa

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, del 19 de febrero de 2009.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicado en Gaceta Oficial N° 40.557, del 8 de diciembre de 2014.

____ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

____ Decreto Constituyente mediante el cual dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

____ Decreto Presidencial N° 3.548 de reconversión monetaria, publicado en Gaceta Oficial N° 41.446, del 25 de julio de 2018.

____ Decreto Presidencial N° 4.553 de la nueva expresión monetaria dictado el 6 de agosto de 2021, publicado en Gaceta Oficial N° 42.185, del 6 de agosto de 2021.

____ Ley de Publicaciones Oficiales, publicada en Gaceta Oficial 6.688, del 25 de febrero de 2022.

____ Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.

____ Ley Orgánica de Drogas, publicada en Gaceta Oficial N° 39.546, del 5 de noviembre de 2010.

____ Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, publicada en Gaceta Oficial N° 39.741, del 23 de agosto de 2011.

____ Ley Orgánica del Sistema Financiero Nacional, publicada en Gaceta Oficial N° 39.578, del 21 de diciembre de 2010.

____ Reforma parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicado en Gaceta Oficial N° 6.693 Extraordinario, del 1 de abril de 2022.

_____ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, del 24 de septiembre de 2003.

_____ Circular N° SIB-II-GGR-GNP-10189 - Lineamientos para determinar el índice de adecuación de patrimonio contable establecido en el artículo 6 de la Resolución N° 305.09, dictada por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN) el 7 de abril de 2016. Publicada en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3BjjBVI>.

_____ Circular N° SIB-II-GGR-GNP-16068 - Lineamientos para determinar el índice de adecuación patrimonial total establecido en el artículo 4 de la Resolución N° 305.09, dictada por la SUDEBAN el 3 de agosto de 2017. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3PctMIR>

_____ Circular N° SIB-II-GGR-GNP-18397 - Diferimiento de los artículos 24 al 31 de la Resolución N° 136.15, dictada por la SUDEBAN el 31 de agosto de 2017. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3vdfWEn>.

_____ Circular N° SIB-II-GGR-GNP-25189 - Incorporación al Manual de Contabilidad de las Instituciones Bancarias las cuentas relacionadas con el registro de los títulos valores financieros Banderas 2022, dictada por la SUDEBAN el 27 de noviembre de 2017. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3cJWkkT>.

_____ Manual de Contabilidad para Instituciones Financieras dictado por la SUDEBAN (última modificación de nombre en Gaceta Oficial N° 40.983 del 7 de septiembre de 2016). Versión publicada en sitio oficial de la SUDEBAN es de octubre de 2021: <https://bit.ly/3zwNm3E>.

_____ Resolución N° 004.18 - Medidas de carácter temporal para determinar la relación patrimonio sobre activos y operaciones contingentes, aplicando criterios de ponderación con base en riesgo, dictadas por la SUDEBAN el 25 de enero de 2018. Publicadas en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3Q0Ca4J>.

_____ Resolución N° 025.17 - Normas relativas a la aplicación de la revaluación de activos en las instituciones bancaria, dictadas por la SUDEBAN el 28 de marzo de 2017. Publicado en Gaceta Oficial N° 41.123 del 27 de marzo de 2017. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3cJXP2v>.

_____ Resolución N° 099.12 - Normas que permiten determinar el cumplimiento de los requisitos de calidad moral y ética exigidos para el ejercicio de la actividad bancaria, dictadas por la SUDEBAN el 10 de julio de 2012, y publicadas en Gaceta Oficial N° 39.984 del 13 de agosto de 2012. Publicadas en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3bdulOl>.

____ Resolución N° 101.17 - Normas relativas a la aplicación de la segunda fase de revaluación de activos en las instituciones bancarias, dictada por la SUDEBAN el 12 de septiembre de 2017, y publicadas en Gaceta Oficial N° 41.261 del 20 de octubre de 2017. Publicadas en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3vhiS30>.

____ Resolución N° 136.15 - Normas relativas a la adecuada administración integral de riesgo de liquidez de los bancos, dictada por la SUDEBAN el 11 de noviembre de 2015. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3BjFIeb>.

____ Resolución N° 145.13 - Modificación del porcentaje del índice de adecuación de patrimonio contable previsto en el artículo 6 de la Resolución N° 305.09. 10 de septiembre de 2013. Publicado en Gaceta Oficial N° 40.247 del 10 de septiembre de 2013. Publicado en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3ovACnv>.

____ Resolución N° 305.09 - Normas para Determinar la Relación Patrimonio sobre Activos y Operaciones Contingentes, aplicando Criterios de Ponderación con Base en Riesgo, dictada por la SUDEBAN el 9 de julio de 2009, y publicada en Gaceta Oficial N° 39.230 del 29 de julio de 2009. Publicada en el sitio oficial de la SUDEBAN: <https://bit.ly/3zzwmK0>.

3. Jurisprudencia

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, sentencia N° 0577. 5 de diciembre de 2008, Caso: Promotora Laguna Grande, C.A.

Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, expediente 11-0038, 29 de abril de 2014. Caso: Julio César Díaz Valdez, Román George Aziz Tufic y Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar.

Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01442, Exp. N° 2007-0194, 8 de octubre de 2009. Caso: Banco Plaza, C.A. contra Resolución N° DA/1675/05 de fecha 25 de mayo de 2005, dictada por el Alcalde del Municipio Valencia del Estado Carabobo.

____ Sentencia del 22 de julio de 2010. Caso: Parcelamiento y turismo de montaña El Valle Grande, C.A.