



TRIBVTVM

Revista Venezolana de Ciencias Tributarias

III

UCAT

EDICIÓN DIGITAL

ENERO / DICIEMBRE 2017

Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733

ISSN Digital: (En Trámite)

**Universidad
Católica del Táchira**
San Cristóbal, Táchira - Venezuela

Edición impresa hasta la N° 23.
Edición Digital N° 3. 2017

Revista arbitrada de circulación internacional
Vicerrectorado Académico
Decanato de Investigación y Postgrado

TRIBÛTUM

Universidad Católica del Táchira
Decanato de Investigación y Postgrado

Revista arbitrada

Publicación Registrada en el Directorio de Latindex
www.latindex.org

Director - Editor

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Consejo Consultivo

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

Diseño Gráfico

Gabriel Jaime

Montaje

Iraiza Coromoto Hernández Carvajal

Identificación Legal

<i>Depósito Legal:</i>	pp 199602TA3112
<i>ISSN:</i>	1316-2255
<i>Depósito Legal Digital:</i>	ppi 201602TA4733
<i>ISSN Digital:</i>	"En Trámite"
<i>Periodicidad:</i>	Anual
<i>Páginas:</i>	209

Revista Tribûtum
Número 3 Versión Digital
Enero / Diciembre 2017

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

La edición impresa de la *Revista Tributum* hasta la N°23 / 2014, por falta de papel. La edición correspondiente al año 2015 será en digital y por disposición de la Biblioteca Nacional y su departamento de Depósito Legal se inicia la numeración en la versión digital desde N° 1, para efectos de continuidad del conocimiento es la N° 26 / 2017

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

Teléfono:
(58) (0276) 5107224-218
Ext. 224-218
Fax:
(58) (0276) 3446183

web site:
www.ucat.edu.ve
E-mail:
tributum@ucat.edu.ve

REVISTA TRIBÛTUM
Decanato de Investigación y Postgrado
Universidad Católica del Táchira

Misión

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

Estructura

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

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

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



ÍNDICE

ESTUDIOS

Freddy O. PINA FANEITE, Leonardo E. VILLALBA G.: Implicaciones de la Cultura Tributaria y Responsabilidad Social Empresarial hacia el Entorno Socio Comunitario	9
Wilman José RÍOS HERNÁNDEZ: El Cobro Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano (2014) y la Inminente Violación de Derechos Constitucionales	21
Mariana del Valle BUITRAGO R., Rolando ESLAVA ZAPATA, Hilario Alonso GONZÁLEZ JUNIOR: Operaciones de Comercio Electrónico Directo Gravadas con el Impuesto al Valor Agregado Venezolano	39
Leonardo E. VILLALBA G, Glagys Maribel Guillen, MCs. Adrian Pacheco G.: Sujeto Tributario, Histórico y Social la Trilogía Necesaria	53
Leonardo E. VILLALBA G, Glagys Maribel Guillen, MCs. Adrian Pacheco G.: Ética y Tributación ¿Una Cuestión Cultura?	73

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible del impuesto a las actividades económicas	97
Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia	146
El abono en cuenta consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir	155

En la figura de la responsabilidad solidaria regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados	164
--	-----

MISCELÁNEAS

XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Santa Cruz de la Sierra, 2016	173
2017, Rio de Janeiro, Brazil	178
XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario	178
A hearty welcome to IFA Member!	178
International Fiscal Association	179
XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Montevideo, Uruguay	179
Valor de la Unidad Tributaria	181

ÍNDICE ACUMULADO

Índice	183
--------------	-----

ESTUDIOS

IMPLICACIONES DE LA CULTURA TRIBUTARIA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL HACIA EL ENTORNO SOCIO COMUNITARIO DEL TRABAJADOR EN VENEZUELA

Freddy Orlando Pina Faneite

Especialista en Gerencia Fiscal. Lic. En Administración Comercial de la Universidad de Carabobo. Doctorando en Ciencias Sociales, Facultad de Ciencias de la Salud de la Universidad de Carabobo. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Miembro de la Comisión Coordinadora de la Especialización en Gerencia Tributaria. Especialista Tributario Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y tributaria – SENIAT. Docente-investigador de la asignatura Régimen Aduanero en la Especialización en Gerencia Tributaria
Email: Freddyp_ve@yahoo.com
Email: Freddyp.ve@gmail.com

Leonardo Ernesto Villalba González

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Magister en Curriculum, mención Evaluación Curricular. Especialista en Evaluación Curricular. Director de Postgrado FaCES-UC. Coordinador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinador de la línea de investigación Mega Tendencias Tributaria y Gestión de la Cultura Tributaria. Docente-Investigador titular a dedicación exclusiva en la asignatura Derecho Financiero y Tributario, Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública. FaCES-UC.
Email: lvillal2007@gmail.com

Recibido: 12-06-2017 Aceptado: 20-06-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-19

Resumen

La tributación en cada país, viene adaptándose a la dinámica económica de la realidad global, aunque sigue conservando características particulares, que responden a un proceso socio histórico, producto de las fuerzas económicas que se conjugan en su construcción. El presente trabajo de tipo documental, tiene como objetivo principal Analizar las Implicaciones de la Cultura tributaria y Responsabilidad Social Empresarial hacia la Realidad Social del trabajador en Venezuela, centrado en aspectos como la tributación y la distribución de recursos para bien colectivo, desde principios de la teoría social. Se pretende desde esta perspectiva, presentar una nueva visión de las implicaciones de la distribución tributaria asociada a elementos de la cotidianidad y su impacto consecuente hacia la calidad de vida. Las conclusiones se orientan a la necesidad de una Responsabilidad Social con mayores definiciones y diagnóstico de necesidades, en beneficio del trabajador, motivo por el cual es preciso reflexionar sobre su impacto en el entorno socio comunitario, diverso y complejo.

Palabra clave

Cultura Tributaria, Responsabilidad Social Empresarial, Trabajador.

Abstract

Taxation in each country is adapting to the economic dynamics of the global reality, while retaining individual characteristics, responding to a historical partner, product of economic forces that come together in the construction process. The 'This work of documentary, whose main objective is to analyze the implications of tax Culture and Corporate Social Responsibility to the Social Reality worker in Venezuela, focused on issues such as taxation and distribution of resources for the collective good, since early social theory. The aim is from this perspective, present a new vision of the implications of the tax distribution associated with elements of daily life and its consequent to the quality of life impact. The conclusions are aimed at the need for greater social responsibility with definitions and needs assessment for the benefit of the worker, why must reflect on its impact on the community, diverse and complex social environment. Descriptors: Culture Tax, Corporate Social Responsibility, Worker.

Keywords

Tax Implications of Culture and Corporate Social Responsibility to the Environment Community Partner Workers in Venezuela.

Sumario

1. Introducción. 2. Generalidades de la realidad social tributaria. 3. Cultura tributaria y RSE desde la temporalidad. 4. Espacialidad del fenómeno tributario y la Responsabilidad social. 5. Visión sociológica tributaria desde los postulados de Weber. 6. Conclusiones. Referencias

1. Introducción

Atender las necesidades sociales de un país es un hecho complejo, en ellas se sitúan áreas prioritarias, como la salud, la educación y otras como la seguridad. Los recursos que se manejan siempre son mostrados como insuficientes por el Estado para abordar todas las caras del problema. De esta manera en naciones con indicadores económicos negativos como Venezuela, a razón de lo expuesto no solo se debería fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, sino también una organización y distribución eficiente de recursos. Esta concepción de la distribución tributaria asociada al dinámica capitalista, también tiene un alto componente social, que pocas veces es discutido en beneficio de los trabajadores. Asociar esta cultura al desarrollo de la nación, tiene muchos elementos interdependientes, donde se encuentran factores económicos, políticos y sociales, desde donde surgen concepciones que van desde la explotación del hombre, su papel en la sociedad y las inversiones para el bien común y conforman una cultura sujeta a la dinámica nacional.

En este orden de ideas esa cultura tributaria, no es más que: «un conjunto de valores, conocimientos y actitudes compartidos por los miembros de una sociedad respecto a la tributación y observancia de las leyes que la rigen»¹. Es de esta forma como se conceptualiza la conducta que se expresa a partir del cumplimiento permanente de las obligaciones tributarias, brindando la confianza, en el cumplimiento de la normativa legal vigente, y tanto de parte de los contribuyentes, como de los encargados en manejar la distribución de dichos recursos. Cada uno de estos elementos se ven de un modo diferente desde las concepciones sociopolíticas de cada uno de los involucrados. A continuación se desea dar una visión desde el punto de vista de las ciencias sociales del comportamiento y las formas que se destacan desde el tratamiento de la temática cultural tributaria y su correspondencia con la responsabilidad social empresarial.

En el estudio histórico social de fenómenos como la tributación y la responsabilidad social empresarial, se entrelazan diversos temas para dar

¹ Armas A y Colmenares M (2009). *Educación para el Desarrollo de la Cultura Tributaria*. Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín (URBE), Redhecs, Edición 6, año 4.

explicación a su desarrollo actual. En este sentido Osorio proporciona una manera para estudiar la totalidad social como una unidad compleja, donde se recurre a la desestructuración de esta realidad para el logro de una comprensión profunda de los hechos, en este sentido expresa que «existen tres dimensiones para realizar esta desestructuración desde las ciencias sociales, los espesores o capas de la realidad social, el tiempo y el espacio»². Es desde las dimensiones descritas que se pretende asociar desde la complejidad social un tema que para algunos podría ser meramente administrativo.

2. Generalidades de la realidad social tributaria

En este aparte se define en una primera dimensión los espesores o capas de la realidad social, donde se representan diversas aristas de una misma realidad, y se develan percepciones de carácter superficial y profundo, donde el fenómeno tributario empresarial se presenta con características generales, para luego irse desentrañando con otros conocimientos de mayor complejidad, que dan explicación a esa apariencia.

En la realidad social vinculada al desempeño de organizaciones empresariales y la defensa de los derechos y reivindicaciones de los trabajadores, en algunos casos se han criminalizado determinadas conductas de estos medios de producción. El discurso laboral se inclina a señalar que lesionan sus derechos, entre ellos, la salud, la sindicalización, la huelga, la protección legal, entre otros, pero pocas veces se discute sobre el impacto de la responsabilidad social (RSE) que manejan los dueños de los medios de producción, en su administración tributaria, hacia la calidad de vida del medio socio comunitario que habitan estos trabajadores, y la evolución de la cultura tributaria asociada a tal aspecto.

Es común dentro del desarrollo de la (RSE) el establecimiento de fundaciones, financiamiento de organizaciones deportivas, educativas y ambientales entre otros «las instituciones incluidas las empresas, son responsables de la calidad de vida del trabajador, y de convertir la realización de los valores sociales, las creencias y los propósitos básicos en objetivo principal de sus actividades»³. Habría que preguntarse si estas contribuciones tienen un alto impacto en la calidad de vida del trabajador, o si por el contrario se realizan sin un diagnóstico de las necesidades sociales más cercanas a la fuerza laboral. Otra de las interrogantes que surgen, es si el Estado se encarga de regular que esas contribuciones logren el cambio social esperado, y cómo se interviene para una inversión social realmente justa y participativa.

De este modo se encuentran componentes como ética dentro de las organizaciones empresariales, y la forma en que desarrollan las relaciones con sus trabajadores en su (RSE), «en un sentido metafórico, cabe entender que la

² Osorio, J (2005) *Fundamentos del Análisis Social, la Realidad Social y su Conocimiento*. Universidad Autónoma Metropolitana, Fondo de Cultura Económica; México.

³ Druker, P. (2004). *La Gerencia, Tareas, Responsabilidades y Prácticas*. Octava Edición. Buenos Aires: Editorial El Ateneo.

ética es el salvavidas al cual ha de recurrir la empresa por no haber sido capaz de resolver todos los problemas humanos que generó»⁴. Al parecer esta responsabilidad social a partir del manejo de los tributos empresariales, no está incidiendo de un modo significativo en las relaciones hombre- medio, sino que adquiere un carácter asistencialista y poco trascendental. Es decir no existe un cambio cultural a partir de las necesidades de la realidad compleja, sino que se cumple sin establecer parámetros que proporcionen un carácter más humano y realista a este tipo de inversiones.

De este tema surgen diversos, espesores o capas de la realidad social, representadas por conflictos e intereses de las relaciones entre trabajadores, dueños de medios de producción y el Estado como controlador de estas relaciones. En este contexto hay que considerar las implicaciones de la tercerización laboral, los empleos indirectos, el impacto medio ambiental, el cumplimiento de normativas nacionales e internacionales, entre otros factores, que brindan un infinito de posibilidades de estudio, más allá de la propia actividad económica, sus ejecutores y controladores.

Al asociar la inversión social empresarial y sus regulaciones, hay que puntualizar también el destino que esta tiene en beneficio de grupos sociales determinados, y si esos grupos tienen correspondencia con soluciones efectivas a las necesidades socio-comunitarias de la masa laboral, o son ajenas a esta realidad

3. Cultura tributaria y RSE desde la temporalidad

A partir del sentido socio histórico que se le imprime la economía nacional al desarrollo de la cultura tributaria empresarial, se destaca desde mediados del siglo XX una construcción del marco legal vigente, referenciada por otras economías regionales, poco desarrollado y con escasas ventajas para la recaudación. Posteriormente a partir de las reformas constitucionales llevadas a cabo desde 1999, se ha caracterizado en los últimos quince años por una elevación de los niveles de recaudación, y fiscalización, lo cual incluye nuevos parámetros para la RSE, aunque con la persistencia de deficiencias reglamentarias claves.

En el marco del alcance de la RSE en el devenir histórico de nuestro país, esas debilidades fiscalizadoras en décadas anteriores, y una mayor promoción en los últimos años han provocado un incremento estratégico de las empresas , para lograr beneficios fiscales e incentivos por la responsabilidad social que desarrollan , la cual se fundamenta en Venezuela de acuerdo al artículo 135 CRBV (1999) cuando dispone que: «las obligaciones que correspondan al Estado en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad, responsabilidad social y asistencia humanitaria,

4 Bencomo, T y Correira, L (2012) *La Ética Tributaria y la moral Empresarial, como sinónimo de la responsabilidad social en Venezuela*. Facultad de Ciencias jurídicas y Políticas. Universidad de Carabobo. Anuario. Volo.35. ISSN 1316-5852.

correspondan a los particulares según su capacidad».

La RSE dentro de la cultura tributaria en nuestro país se muestra como un complejo sistema de relaciones socio históricas donde coexisten por una parte, el Estado que la presenta como una política innovadora para cubrir necesidades económicas y sociales del país, garantizando una eficiente administración tributaria, y por otra parte las empresas que persiguen el cumplimiento de sus obligaciones tanto con el Estado como con sus trabajadores, evadiendo a través de este mecanismo mayores imposiciones, condicionados en cada uno de los países por especificidades en las formas y relaciones de producción .

Estas acciones deberían traducirse en beneficios a los propios trabajadores desde las comunidades, reflejados en aumentos en el acceso a servicios como la educación , la salud, el emprendimiento, entre otros y por ende elevar los niveles de satisfacción personal laboral y la calidad de vidas del trabajador , en conjunción con la producción del conocimiento requerido para avanzar, hacia un mundo mejor.

Sin embargo estos alcances empresariales, se convierten en objetivos prácticamente inalcanzables, ante la acelerada y escasamente planificada contribución fiscal , que más que asegurar el beneficio social, se visualiza como un requisito administrativo que escasamente beneficia al medio donde el trabajador y su familia habitan. Esto implica el desconocimiento de formas de relación, interacción, comunicación, flujos de movilidad laboral e identificación local , que dependen de determinados entornos comunitarios, y que deberían ser diagnosticados por el empresario, con la asistencia de un talento humano preparado para ello, lo que amerita nuevas inversiones, y el avance hacia nuevas prácticas organizativas

4. Espacialidad del fenómeno tributario y la Responsabilidad social

En una tercera dimensión, para contextualizar el tema desde lo espacial, se destaca la relación existente entre, el manejo económico capitalista mundial, el comportamiento de las economías regionales y por supuesto nuestra realidad nacional más cercana, aludiendo al manejo económico empresarial y las políticas de Estado de los últimos años en la nación. En relación a esto «la interconexión de fenómenos, hechos y actividades observados entre los actores desde diversas naciones del mundo, cuando se manifiestan en un lugar, reflejan lo que sucede en otro y traslucen simbiosis de culturas, adaptaciones y asimilaciones de nuevos contextos»⁵.

El impacto globalizador en los proyectos de responsabilidad social empresarial (RSE) a nivel regional y nacional en algunos casos no es realmente evaluado ni por el sector público o privado como factor de cambio social, sino en indicadores que emiten un número de beneficiarios, y no precisamente en

⁵ Stenstrom, M. *Reflexionando sobre los actores y las practicas espaciales en tiempos de globalización*. Revista Estudios Culturales. Vol.1-Nº1 Enero-Julio 2008, pp.73-115. Universidad de Carabobo, Unidad de Estudios Culturales. Facultad de Ciencias de la Salud. 2008.

favor de los propios trabajadores de las empresas, sus familias o las comunidades donde residen, una visión simplista y descontextualizada de la realidad social del trabajador y el ambiente laboral que lo circunda. Construir escuelas en espacios ajenos a los sitios de origen del trabajador, realizar donaciones a fundaciones que no impactan su calidad de vida ni le brindan asistencia, recuperar parques ante otras necesidades de mayor complejidad, en ocasiones no se corresponde a la necesidad del entorno socio comunitario del trabajador

En este sentido, la unificación de criterios ante el impacto globalizador de la cultura tributaria y la acción de la responsabilidad social empresarial(RSE), a nivel local y global es muy compleja, en diversos países las empresas centran su atención en el talento humano, otros en ayudar a organizaciones en la tecnificación avanzada de los procesos, condicionados por las políticas de cada país, otros reinventan formas para alcanzar elevados niveles de eficiencia, efectividad en proyectos sociales, realizan contribuciones especiales a fundaciones dedicadas al trabajo social, manejan iniciativas de emprendimiento seguridad y competitividad, entre otros.

La percepción de mayores cambios culturales y económicos, implícitos en las relaciones laborales, establecidas alrededor de diferentes áreas económicas ha tenido un efecto significativo en los movimientos sociales y la razón de sus luchas, centradas en una percepción economicista e individualizada, circunscrita al sitio de trabajo, haciendo a un lado intereses colectivo del medio que los rodea. A razón de esto, se plantea «la existencia de un proceso de expansión inexorable, con un desarrollo de la desnacionalización, donde la cultura mundo produce una ruptura y borra las fronteras de los planos culturales»⁶

En la complejidad del proceso globalizador, que impone el capital, en determinados espacios se extiende una desvalorización de las prioridades para el desarrollo humano, donde la organización empresarial cumple con una cuota impositiva, en descargo del perjuicio y la explotación, ante la mirada del trabajador que escasamente emprende luchas por la adecuación de esas imposiciones tributarias al bien de su entorno socio comunitario, identificándose poco con el lugar.

Haciendo alusión a la dimensión del espacial de esas relaciones laborales se relaciona con «el lugar» el cual, «debe dar respuesta desde las ciencias sociales, al tejido de relaciones que se expresan desde el desarrollo global, el multiculturalismo, la frágil condición del entorno natural, donde se ha marginalizado el lugar como localización de conexiones y formas identitarias del ser social, transformando los valores relacionados con la pertenencia y autoconciencia»⁷ Esta autoconciencia escasamente se expresa, en las relaciones que establece el trabajador con el empresario, más allá de asegurar sus beneficios contractuales, con poca la desestimación de la distribución tributaria hacia el

6 Lipovetsky, G (2011) *El Occidente Globalizado un debate sobre la Cultura Planetaria*. Editorial Anagrama. Barcelona; España.

7 Escobar (2000) El lugar de la Naturaleza y la Naturaleza del Lugar; Globalización o postdesarrollo. En: La colonialidad del saber Eurocentrismo y Ciencias Sociales, perspectivas Latinoamericanas. Eduardo Lander, Editor. Ediciones FECES/ UCV. Venezuela.

lugar donde habita, y donde confronta múltiples problemas.

Es decir se legitima una separación del medio productivo con el lugar , partir del pago impositivo, esta desconexión no solo existe entre estos medios de producción y sus explotados, sino también de un Estado con políticas poco eficientes en la administración de sus recursos, «Desde el establecimiento del Estado de Derecho, los recursos tributarios deben responder a un requisito esencial: se admiten como detracciones de parte de riqueza de los particulares siempre que ello sea con el esencial y excluyente objetivo final de promover el «bienestar general»⁸. Habría que preguntarse si se logra tal bienestar, y las razones del débil impacto social de la responsabilidad social empresarial hacia el lugar desde donde surge su fuerza laboral.

Una nueva mirada sobre las organizaciones sociales, nos permitiría repensarlas como red, que concibe la realidad en términos de relaciones, de pautas que se conectan para el bien colectivo. En relación a la identidad en la sociedad civil se argumenta que; «se relaciona de diversas maneras no sólo con su participación en contextos sociales del propio país, sino también y muy significativamente con su participación en redes de relaciones transnacionales a través de las cuales se vinculan tanto con actores locales de otros países como con actores globales»⁹. Es decir se consideran las particularidades y necesidades locales, sin perder de vista los avances globales, hacia el conocimiento y la promoción de valores sociales.

En el ámbito nacional la cultura tributaria del sector empresarial, y su responsabilidad social, es constantemente cuestionada, con una visión donde prevalece el beneficio económico de la empresa. De esta manera también se cuestiona la inversión del Estado para promover el bienestar general de la nación, como está establecido constitucionalmente. Las contribuciones especiales parafiscales entendidas como los pagos que deben realizar los contribuyentes o sujetos pasivos a organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.

Estos ingresos requieren de un control, y un destino que no es reglamentado ni orientado específicamente para la adecuación prioritaria de las necesidades de sus empleados u obreros, lo que produce un nulo o débil impacto, para el mejoramiento de las condiciones socioeconómicas del medio en que se desarrollan . En ocasiones la RSE contribuye a desarrollar proyectos locales que si bien es cierto , tienen un impacto beneficioso en convenio con diversas organizaciones no gubernamentales , la mayoría de los casos , no es significativo para mejorar la calidad de vida del trabajador, ni para darle participación en el diseño de planes referidos a esta área.

8 Bencomo, T y Correira, L. *La Ética Tributaria y la moral Empresarial, como sinónimo de la responsabilidad social en Venezuela*. Facultad de Ciencias jurídicas y Políticas. Universidad de Carabobo. Anuario. Volo.35. ISSN 1316-5852. 2012

9 Mato, D. *Producción transnacional de representaciones sociales y cambio social en tiempos de globalización*. En Mato, Daniel (compilador) Estudios latinoamericanos sobre cultura y transformaciones sociales en tiempos de globalización (Buenos Aires: Clacso-Asdi).2001.

5. Visión sociológica tributaria desde los postulados de Weber

La revisión de la construcción teórico-práctica en el campo tributario que se ha desarrollado hasta nuestros días puede explicarse según las diversas consideraciones expuestas desde la teoría social. En este sentido puede hacerse referencia a las ideas expuestas por Max Weber, quien a partir de sus estudios ha logrado abordar acertadamente la dimensión cultural de la vida humana, en la dinámica de la generación del conocimiento contemporáneo.

En este orden de ideas se destaca entre los conceptos más importantes de Weber que el interés y poder económico prevalecen dentro de las prácticas sociales, en una estrecha vinculación con la dimensión cultural, y que pueden explicar hoy en día la crisis capitalista mundial. De esta manera no puede desvincularse su posición de la cultura tributaria que se ha desarrollado en la contemporaneidad en nuestras naciones, producto del juego de poderes entre el capital público y privado.

En la teoría social Weber expone la comprensión de las relaciones humanas y su causalidad, conociendo el contexto que caracteriza las individualidades humanas, «el conocimiento no se debe quedar en mero conocimiento acorde con nuestras reglas generales de pensamiento (con nuestro saber nomológico) sino llegar a la averiguación del motivo del fenómeno»¹⁰. Por lo que es imperante ahondar en el conocimiento del beneficio social de los medios de producción y sus relaciones con el Estado, acercarse a la realidad socio comunitaria y establecer conexiones entre la supuesta inversión social y el beneficio local, en el escenario global.

De este modo se puede explicar a partir de las bases del autor, el comportamiento social en las relaciones del trabajador con los medios de producción y la evolución de sus conquistas sociales, donde la sociología weberiana en sus postulados trascienden nuestros días, así como otros de estudios tradicionalmente establecidos. Las nuevas formas que motivan inversión social de las empresas, la organización y su acción en el medio comunitario, sus implicaciones y expectativas, desde los diversos componentes culturales que se involucran en la localidades, debe contribuir a una visión diferente de la cultura tributaria, la cual debe motivar cambios sociales y no asistir incapacidades estatales.

En cuanto al tema que nos ocupa, esta teoría es pertinente para la comprensión de la inversión y responsabilidad social, pues se puede afirmar que las ideas de Max Weber se orientan hacia la acción humana, considerando los valores y el campo afectivo como primordiales dentro de estas investigaciones, vinculándolo con los medios y fines, por lo que se destaca la vigencia de su teoría sociológica como forma de captar el conjunto de motivaciones que el hombre posee, y con las que construye el desarrollo histórico-cultural que lo identifica.

¹⁰ Weber, M *Conceptos Sociológicos fundamentales*. Traducción de Joaquín Abellan. Editorial Alianza S.A. Madrid; España. 2006

6. Conclusiones

Los aportes de los medios de producción y su responsabilidad expresada a partir de la administración tributaria en los espacios en que vivimos, están representados en las diferentes formas de organización, donde los valores sociales, los sistemas productivos, las normativas y cultura están condicionadas por políticas capitalistas producto de la globalización. Sin embargo desde la teoría social se pueden sustentar estrategias de desarrollo coherentes, considerando diversas categorías dentro de una realidad multidimensional, donde se pueden considerar elementos significativos que garanticen, las mejoras en redes organizativas, y articular metas que logren el mejoramiento del entorno en que vivimos .

Se requiere desarrollar nuevas formas de abordaje de la realidad, elaborar diagnósticos sociales, formar aun talento humano especializado en formas de inversión de la Responsabilidad Social Empresarial y su impacto en la calidad de vida del trabajador. Se debe superar la etapa de una cultura tributaria donde la responsabilidad social se circunscriba a cifras y a un bajo impacto en el futuro generacional, pues no es una política sustentable, ni está en correspondencia con el desarrollo del ser social, lo cual debe ser centro de interés, para el conocimiento de las implicaciones locales de la inversión social de los medios de producción .

Esto comienza por un cambio organizativo, administrativo y de conciencia, donde se requiere deslastrarse de viejos esquemas, respetando las especificidades producto de las diferentes formas que surgen de cada realidad social. De esta forma es posible contribuir a la protección y el fortalecimiento de nuestras comunidades, que es donde se visualiza verdaderamente los determinantes de la calidad de vida del trabajador, entre otros elementos que conforman los retos de una nueva cultura tributaria para la inversión social. De este modo emerge una nueva visión de identidad del ser social y la posibilidad de brindar una inversión social de mayor precisión y elevación, considerando los valores esenciales del hombre.

Bibliografía

- Armas A y Colmenares M (2009). *Educación para el Desarrollo de la Cultura Tributaria*. Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín (URBE), Redhecs, Edición 6, año 4.
- Bencomo, T y Correira, L (2012) *La Ética Tributaria y la moral Empresarial, como sinónimo de la responsabilidad social en Venezuela*. Facultad de Ciencias jurídicas y Políticas. Universidad de Carabobo. Anuario. Volo.35. ISSN 1316-5852.
- Druker, P. (2004). *La Gerencia, Tareas, Responsabilidades y Prácticas*. Octava Edición. Buenos Aires: Editorial El Ateneo.
- Escobar, A (2000) *El lugar de la Naturaleza y la Naturaleza del Lugar; Globalización o postdesarrollo*. En : La colonialidad del saber Eurocentrismo y Ciencias Sociales, perspectivas Latinoamericanas. Eduardo Lander, Editor. Ediciones FECES/ UCV. Venezuela.
- Lipovetski Y, G (2011) *El Occidente Globalizado un debate sobre la Cultura Planetaria*. Editorial Anagrama. Barcelona; España.
- Mato, D (2001) *Producción transnacional de representaciones sociales y cambio social en tiempos de globalización*, en Mato, Daniel (compilador) Estudios latinoamericanos sobre cultura y transformaciones sociales en tiempos de globalización (Buenos Aires: Clacso-Asdi).
- Osorio, J (2005) *Fundamentos del Análisis Social, la Realidad Social y su Conocimiento*. Universidad Autónoma Metropolitana, Fondo de Cultura Económica; México.
- Stentrom, M (2008) *Reflexionando sobre los actores y las practicas espaciales en tiempos de globalización*. Revista Estudios Culturales. Vol.1-Nº1 Enero-Julio 2008.pp.73-115. Universidad de Carabobo, Unidad de Estudios Culturales. Facultad de Ciencias de la Salud.
- Weber, M (2006) *Conceptos Sociológicos fundamentales*. Traducción de Joaquín Abellan. Editorial Alianza S.A. Madrid; España.

EL COBRO EJECUTIVO EN EL NUEVO CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO VENEZOLANO (2014) Y LA INMINENTE VIOLACIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES

Wilman José Ríos Hernández

Especialista en Gerencia Tributaria. Docente de Derecho Procesal Tributario, Derecho Administrativo y Doctrina y Jurisprudencia Tributaria de las Facultades de Ciencias Económicas y Sociales y Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Carabobo. Tutor y jurado principal de tesis de pre y post grado en dicha casa de estudios y en la Universidad José Antonio Páez. Abogado de libre ejercicio, asesor y colaborador de instituciones públicas y privadas a nivel nacional. Abogado egresado de la Escuela de Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad de Carabobo.

Correo electrónico:
wilmanrhius@gmail.com

Recibido: 10-07-17 Aceptado: 17-07-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

21-37

Resumen

Con la entrada en vigencia del Decreto No. 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014 (en adelante COT 2014), se deroga el Código Orgánico Tributario del año 2001 (en adelante COT 2001) y desaparece el denominado Juicio Ejecutivo, recurso procesal con el cual contaba la Administración Tributaria, para materializar –vía jurisdiccional- el cobro de sus acreencias. Al entrar en vigor el COT 2014 se extingue la referida figura Contenciosa y entra en juego una nueva herramienta para que la Administración Tributaria efectúe el cobro –vía administrativa- de sus acreencias, la cual vino a denominarse Cobro Ejecutivo. Todos estos puntos serán estudiados a continuación.

Palabras claves

Código, juicio, cobro, acreencias.

Abstract

With the entry into force of Decree No. 1.434, By means of which the Decree with Rank, Value and Force of Law of the Organic Tax Code, Published in Official Gazette No. 6,152 Extraordinary, dated November 18, 2014, (onwards COT 2014), The Organic Tax Code of 2001 repeals (onwards COT 2001), And disappears the denominated Executive Judgment, Procedural resource with which the Tax Administration counted, to materialize-judicial jurisdiction-- The collection of their credits. Upon entry into force of this COT 2014 The said contentious figure is extinguished and a new Tool for the Tax Administration to collect- administrative route- Of their claims, Which came to be called Executive Collection. All of these points will be studied below.

Keywords

Code, judgment, collection, credits.

Sumario

1. Introducción. 2. El Juicio Ejecutivo del COT 2001 Vs. 3. El Cobro Ejecutivo del COT 2014. 4. Criterios doctrinales y jurisprudenciales relevantes. 5. Legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario. 6. Criterios jurisprudenciales relativos a la legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario. 7. Principios y Derechos en riesgo de vulneración (breve repaso sobre la posibilidad de que la misma administración ejecute –forzosamente– sus propios actos, según nuestra legislación). 8. Conclusiones. 9. Referencias Bibliográficas.

1. Introducción

Con la entrada en vigencia del Decreto No. 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de noviembre de 2014 (en adelante COT 2014), se deroga el Código Orgánico Tributario del año 2001 (en adelante COT 2001) y desaparece el denominado Juicio Ejecutivo, recurso procesal con el cual contaba la Administración Tributaria, en especial la nacional, a través de su Órgano recaudador¹, para materializar –vía jurisdiccional– el cobro de sus acreencias. Dicho Recurso, a tenor de lo dispuesto en el artículo 289 del instrumento normativo derogado, se constituía como el mecanismo a través del cual la Administración Tributaria cobraba –judicialmente– las obligaciones líquidas y exigibles a su favor –obviamente por concepto de tributos y sus accesorios– y que luego de agotado, acarreaba (en definitiva) el embargo de los bienes propiedad del contribuyente deudor. Ahora bien, llama la atención que este Juicio Ejecutivo antes de su desaparición, además de poseer una denominación tan precisa que lo posicionaba en la categoría Contenciosa, se hallare en el COT 2001 en su Título VI, «De los Procedimientos Judiciales», Capítulo II, «Del Juicio Ejecutivo»; observándose con claridad que dicho mecanismo se constituía –indiscutiblemente– en un recurso de tipo jurisdiccional, es decir, que estaba estrictamente supeditado a la revisión, estudio y/o sustanciación de la jurisdicción especial tributaria. En este orden de ideas, al entrar en vigor el COT 2014 se extingue la referida figura Contenciosa y entra en juego una nueva herramienta para que la Administración Tributaria efectúe el cobro de sus acreencias, la cual vino a denominarse Cobro Ejecutivo; como se observa, se sustituye el término Juicio, por el de Cobro, con lo cual –de manera anticipada– permite inferir que ya los Órganos de Justicia no

1. En nuestro país lo constituye el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, aunque de conformidad con lo expuesto, la norma va dirigida a todas la Administraciones Tributarias, es decir, que le es igualmente aplicable a las Administraciones Tributarias estatales (provincias) y locales (municipios).

intervienen en esta instrumento jurídico como garantes del estado de Derecho y de Justicia. Produce cierta controversia el hecho de que el nuevo Cobro Ejecutivo conserve un Capítulo para sí en el COT 2014, el Capítulo II, ubicado igualmente en el Título VI, pero que ahora se denomina «De los Procedimientos Judiciales, del Cobro Ejecutivo y de las Medidas Cautelares»; estribando tal controversia en que quien legisló, es decir, el Presidente de la República habilitado por ley especial, quiso encuadrar una nueva herramienta –No jurisdiccional- en un Título predominantemente judicial, lo que constituye un claro error en la técnica legislativa², además de las lógicas confusiones que dicho «descuido» ocasionaría en muchos contribuyentes.

Conforme a lo anterior, constituye el objetivo de este autor, hacer un estudio comparativo entre el desaparecido Juicio Ejecutivo y el nuevo Cobro Ejecutivo y determinar cuáles son los derechos que les podrían ser vulnerados a los contribuyentes, a la hora de que la Administración Tributaria active esta nueva herramienta legal.

2. El Juicio Ejecutivo del COT 2001 Vs. El Cobro Ejecutivo del COT 2014

De conformidad con la sección anterior, nos corresponde estudiar esta novísima figura del Cobro Ejecutivo a la luz de las normas puestas para su regulación, haciendo una breve comparación con las normas dedicadas al otrora Juicio Ejecutivo. Así pues, vale la pena iniciar citando textualmente la norma del COT 2001, que daba apertura al Capítulo II, relativo al antiguo Juicio Ejecutivo.

Artículo 289 COT 2001

«Los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del fisco por concepto de tributos, multas e intereses, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 de este Código, constituirán título ejecutivo, y su cobro judicial se aparejará embargo de bienes siguiendo el procedimiento previsto en este Capítulo».

Como se puede observar, se trata o se trataba de una norma que llevaba al «cobro» vía judicial de las obligaciones líquidas y exigibles a favor del fisco por concepto de tributos y sus accesorios, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 del COT 2001 (221 del COT 2014), el cual hacía referencia a los requerimientos, mandamientos u órdenes

2. Haciendo un intento por justificar este grave error, se podría decir que quien legisló en este caso no fue el Órgano al que Constitucionalmente le corresponde llevar a cabo dicha actividad, es decir, a la Asamblea Nacional, la cual, como Órgano Legislativo, se configura como un cuerpo colegiado que se rige estrictamente por el procedimiento de formación de leyes establecido en la Sección Cuarta, Capítulo I, Título V de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, mientras que al Ejecutivo Nacional le está encomendada la administración del Erario, siendo la función de dictar Decretos-Leyes una atribución excepcional, a tenor de lo establecido en el artículo 236.8 Constitucional.

de pago que extrajudicialmente llevaba a cabo la Administración Tributaria para exigir de los contribuyentes las obligaciones igualmente líquidas y exigibles a su favor, pero que *per se* no servían para hacer efectivas sus acreencias³, sino que, constituían un medio de prueba en el eventual Juicio Ejecutivo a ejercer por ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario. Por otro lado, el COT 2014 inicia la regulación de la nueva institución del Cobro Ejecutivo en el artículo 290, el cual establece:

Artículo 290 COT 2014

«El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo.

La competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias, corresponde a la Administración Tributaria.

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en este Código.

El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código, genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo.»

Esta norma posee varios aspectos que la alejan inmensamente de su «similar» derogada; en primer lugar, encontramos que el Cobro posee un campo de acción mucho más amplio que el Juicio, puesto que puede ser aplicado respecto a todo tipo de cantidades líquidas y exigibles, sin necesidad de que exista un acto administrativo definitivo que las establezcan e igualmente puede ser usado para «recuperar» coactivamente todo tipo de garantías a favor de la Administración Tributaria.

En segundo lugar, destaca el carácter eminentemente administrativo de esta figura, puesto que su activación, sustanciación, así como la resolución de las incidencias que puedan suscitarse, recaen —de manera exclusiva y excluyente— en la Administración Tributaria, sin observarse la más mínima intervención por parte de los Órganos de Justicia del país.

Otro aspecto que resalta de la norma *in comento*, es el «recargo» que estipula, el cual se fijó en 10 puntos porcentuales sobre la deuda a cobrar, lo que resulta evidentemente perjudicial para cualquier contribuyente, que como se analizará luego, no tendrá acceso a la defensa a la que constitucionalmente tiene derecho, además de la mera inconstitucionalidad de la figura del recargo, por no constituir un verdadero accesorio tributario⁴.

Ahora bien, siendo el segundo de los aspectos referidos el que llevó al autor

3. Salvo que el contribuyente se allanare.

4. Aun cuando no es el tema de estudio de este artículo, el autor aclara que no está de acuerdo con la existencia de tal figura, calificándola de inconstitucional.

a escribir este artículo, es decir, el relativo a la No Intervención de los Órganos Jurisdiccionales en el procedimiento de Cobro Ejecutivo, estudiemos de seguidas cómo se estructura este novedoso procedimiento administrativo-tributario, para justificar las graves lesiones que podrían –a juicio del autor- ocasionarse a los contribuyentes, en violación directa de la Constitución.

Así pues, sigue el artículo 291, que establece:

Artículo 291 COT 2014

«Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior; dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor. La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeta a impugnación.» (Destacado del autor).

De esta norma sorprende enormemente: *i)* que vencido el brevísimo lapso de 5 días continuos para que el contribuyente efectúe el pago, contados a partir de su intimación y en el supuesto de que éste no lo realice –el pago-, la Administración queda habilitada para iniciar los trámites que perseguirán el embargo de los bienes y derechos de aquel y, *ii)* que dicha intimación, sencillamente no está sujeta a impugnación, lo cual si era posible de conformidad con el artículo 294 del COT 2001. Todo parece apuntar a que la norma busca hacer imposible para el contribuyente deudor ejercer las defensas que bien pueda tener a su favor, impidiéndole incluso, acudir ante los Órganos de Justicia para llevar a cabo cualquier tipo de impugnación, con lo cual se afianza el carácter eminentemente administrativo de este procedimiento.

Continuamos con la norma 292, la cual establece que el procedimiento bajo análisis se paralizaría si el contribuyente obtiene la suspensión de los efectos del acto de donde deriva su presunta obligación de pagar; lo cual resulta casi imposible, habida consideración de que mientras el contribuyente prepara alguno de los recursos que el mismo Código le dispone, en los que de seguro, solicitará la suspensión cautelar de los efectos del acto de que se trate⁵, lo presente ante la misma Administración de la cual emanó el acto, o por ante el Tribunal competente, se sustancia y se da algún pronunciamiento respecto de la suspensión solicitada, ya habrán fenecido los lapsos concedidos al contribuyente para el cumplimiento voluntario y ya la Administración Tributaria habrá practicado el embargo ejecutivo de los bienes propiedad de aquel, apartando el hecho de que las condiciones para que opere la suspensión de los efectos del acto administrativo a atacar, son extremadamente difíciles de cubrir. No obstante,

5. El cual debería ser una Resolución Culminatoria de Sumario, aunque el artículo 290 no menciona la necesidad de que exista el Acto Administrativo definitivo.

sería mezquino este autor, sino reconociera el hecho de que esta norma es la única –en lo que respecta al Cobro Ejecutivo- que en menor o mayor medida dedica un espacio a la posibilidad de intervención de los Órganos Jurisdiccionales del país.

Otra de las normas que denota la ausencia de la Jurisdicción en este procedimiento, es la establecida en el artículo 293, la cual estatuye que será la misma Administración Tributaria la que designará a los Funcionarios que practicarán el embargo, los cuales quedan igualmente facultados para fijar el justiprecio de los mismos.

Así mismo, el artículo 294 le atribuye a la Administración Tributaria una facultad que históricamente y por cuestiones de seguridad jurídica para los mismos contribuyentes, le ha correspondido exclusivamente a los Tribunales de Justicia de la República, nos referimos a la atribución de dictar medida general de prohibición de enajenar y gravar, en el caso de que los bienes embargados resulten insuficientes para cubrir la cantidad adeudada, la cual estaría vigente hasta tanto se cubra la totalidad de dicha deuda o hasta que se identifiquen nuevos bienes que sean suficientes.

Otro de los artículos que genera bastante preocupación, es el 299, el cual establece que será la misma Administración Tributaria, la encargada de designar el «experto» que se ocupará de fijar el justiprecio de los bienes objeto de embargo, sin que el contribuyente pueda postular o siquiera evaluar las credenciales de dicho «experto», contando con la única opción de solicitar un nuevo avalúo en caso de no estar de acuerdo con el primero, pudiendo nombrar al nuevo experto, quedando a su cuenta los gastos respectivos. No obstante, resulta infructuosa esta supuesta oportunidad de que el contribuyente nombre a un nuevo perito en caso de no estar de acuerdo con el primer avalúo, pues en la parte final de la misma norma se deja claro que en el caso de que existan diferencias entre los resultados de ambos avalúos, se deberá tomar el que resulte más alto, lo cual es absurdo y por demás injusto, pues la misma –mínima- intervención que se le otorga al contribuyente para salvaguardar sus derechos, es más adelante neutralizada con esta conveniente redacción del dispositivo legal.

El artículo 301 del COT 2014, trae consigo un significativo cambio, en comparación con las normas del COT 2001; dicho artículo establece la etapa del procedimiento administrativo en la que se deberá publicar un único cartel de remate en la página web de la Administración Tributaria, lo cual es radicalmente diferente de lo estatuido en el artículo 286 del COT 2001, que fijaba que dicho cartel sería publicado en uno de los diarios de mayor circulación de la ciudad. Es evidente que esta norma además de ser innovadora, persigue darle celeridad al procedimiento para así poder llegar, sin mayores dilaciones, al remate de los bienes embargados. Luego de esta etapa, se procede al acto de remate el día y la hora señalados en el cartel, a tenor de lo establecido en el artículo 302 del COT 2014.

Como ha de observarse, son muchos los signos que permiten diagnosticar que estamos en presencia de un procedimiento administrativo cuando menos leonino, pues va dirigido a obtener con prontitud, sin otorgar mayores oportunidades de defensa al contribuyente, a despojarlo de sus bienes para hacer efectiva acreencias presuntamente «líquidas» y «exigibles» desde el punto de vista administrativo, pero que no poseen el carácter de cosa juzgada administrativa ni mucho menos judicial.

3. Criterios doctrinales y jurisprudenciales relevantes

3.1. Legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario

Luego de haber estudiado –comparativamente– los Códigos derogado y vigente, en lo atinente al Juicio y al Cobro Ejecutivos, nos parece indispensable hacer referencia al autor Serviliano Abache Carvajal, quien en su obra titulada *«La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario»*, hace un interesante análisis de las características que rodean a los actos administrativos, características éstas capaces de hacerlos exigibles o de obligatorio cumplimiento por parte de los administrados, sin dejar a un lado los derechos que el mismo ordenamiento jurídico venezolano les concede a estos. Así pues, encontramos en dicha investigación, el desarrollo del punto de la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos administrativos –en especial los de contenido tributario–, la cual resulta atípica para el autor, conforme a los argumentos que explanaremos más adelante. Abache Carvajal inicia su tratado haciendo una disertación sobre lo que debe entenderse por presunción y sus distintos tipos, desembocando en la referida presunción de legitimidad, que en definitiva es la que habilita a la administración para ejecutar sus propios actos. En este orden de ideas, a lo largo de su investigación, encontramos algunas justificaciones del porqué lo «atípico» de esta presunción, pues conforme a lo sostenido por el autor, sólo ostentan esta presunción de legitimidad, aquellos actos administrativos definitivamente firmes por la inactividad del contribuyente, *«(...) entonces es lógico pensar que para el momento en que la voluntad de la Administración va a ser ejecutada, ya se ha garantizado el ejercicio de los derechos a la defensa, debido proceso y tutela judicial efectiva del contribuyente, quien por decisión o negligencia, no accionó las vías recursivas.»*⁶

Continúa el autor exponiendo:

«En este orden de ideas, los actos emanados de la Administración, indistintamente de que cumplan o no con los requerimientos legales para su adecuada emisión, cuya revisión o constatación certera sólo podrá, en teoría, lograrse una vez que los mismos fuesen sometidos al control de legalidad de

6. Serviliano Abache Carvajal: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Editorial jurídica venezolana. Caracas, 2012. pp 182.

los tribunales, precisamente por presumirse legítimos –aunque materialmente no lo sean-, también serán en la práctica ejecutivos.

Nuestra concepción de la presunción de legitimidad como fundamento de la exigibilidad del acto administrativo encuentra pleno respaldo en la doctrina, que más que vincular esta institución con la ejecutividad del acto (o autotutela decisoria o declarativa) en el marco de la construcción jurídica del concepto mismo de la presunción, como lo hacen los referidos profesores Fernando Garrido Falla y José Canasi, expresamente desarrollan la idea de que la presunción de legitimidad es condición «previa» y «necesaria» que fundamenta el despliegue de los efectos del acto administrativo y, así, de su propia ejecución.»⁷

En consonancia con todo lo explanado precedentemente, nos parece indispensable seguir citando al autor Abache, quien más adelante continua sosteniendo que «Sobre las condiciones que debe reunir el acto administrativo para presumirse legítimo, José Canasi explica que el mismo, además de ser perfecto (ajustado formal y sustancialmente a derecho), debe ser firme, aun cuando emplea la palabra «definitivo» -cuya utilización por la doctrina como sinónimos no es tan inusual como pudiese pensarse-, carácter de firmeza que se deduce de la aclaratoria estipulativa que el mismo autor hace, indicando que por definitivo entiende el acto «no susceptible de recurso alguno, que haga pendiente al acto de una posterior confirmación, modificación, revocación, etc.»».⁸

En lo atinente a las obligaciones tributarias, Abache Carvajal explica que un acto administrativo definitivamente firme es un acto de determinación tributaria «exigible», o dicho de otra manera, un acto administrativo de contenido tributario no será exigible sino obtiene su plena firmeza jurídica con el íntegro transcurrir de los lapsos de impugnación legalmente establecidos.

«En este sentido, hasta tanto la obligación tributaria no haya sido determinada de manera concluyente, con plena certeza, esto es, no se haya precisado si existe deuda tributaria y, de ser así, su importe o cuantía definitiva, entonces el procedimiento de determinación que pende no puede –lógicamente-, considerarse concluido y, por ello, definitivo ni mucho menos firme, en razón de la variabilidad de su resultado preliminar, ya sea por aumento o disminución del quantum de la obligación tributaria, inclusive, pudiendo ser decretada judicialmente la inexistencia de la obligación administrativamente determinada.»⁹

Conforme a al criterio doctrinario explanado *ut supra*, no cabe duda de que la tendencia va dirigida a que ningún acto administrativo tributario, aun cuando

7. Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 182 y 183.

8. Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 203.

9. Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 206.

por diversas razones jurídicas y políticas se les haya dotado de ejecutividad y ejecutoriedad, no podrán ejecutarse hasta tanto hayan transcurrido los lapsos para su impugnación o que habiéndose recurrido tempestivamente, no se haya obtenido una decisión judicial igualmente definitiva, todo esto con el objeto de garantizar los derechos y garantías a los que constitucionalmente tienen acceso los contribuyentes, en especial, los contenidos en los dispositivos 2, 3, 19 y 27 de nuestro texto fundamental, que en cumplimiento de los fines del Estado, posicionan en la cúspide de nuestro ordenamiento jurídico los Derechos Humanos.

3.2. Criterios jurisprudenciales relativos a la legitimidad de los actos administrativos de contenido tributario

No sólo la doctrina coincide en que los actos administrativos son legítimos en la medida en que el administrado tenga acceso a la jurisdicción como mecanismo para revisar los actos que pretendan ser ejecutados en su contra, sino también, diversas decisiones emanadas de la otrora Corte Suprema de Justicia y actual Tribunal Supremo de Justicia, que a juicio del autor de este trabajo, ostentan el carácter de vinculantes, debido a su acervo de conceptos e instituciones jurídicas destinadas a sostener el estado de Derecho y de Justicia en nuestro país; entre estas destacan:

- Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia No. 421 de fecha 10 de agosto de 1993, en el conocido caso MADOSA, en el que se sostuvo:

«Resulta pues evidente que la causación de intereses moratorios está en la falta de pago de los tributos exigidos por la ley, dentro de un plazo establecido. Por consiguiente, debe:

1. *Tratarse de un **crédito tributario líquido**, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un **instrumento de pago expedido al efecto**.*
2. *Fijarse un **plazo para su pago**, indicado de manera **cierta** en ese instrumento de pago.*
3. *Haberse **notificado** legalmente al sujeto pasivo de esta obligación, de manera que éste pueda conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.*
4. *Ser exigible el cumplimiento de esa obligación, es decir aquel plazo que le fue previamente concedido debe encontrarse vencido, **bien porque transcurrió íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o petición; o bien, porque de haberse impugnado legalmente esta acción hubiese sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado.***

*De manera que, como bien señala la recurrida, **los intereses moratorios se causan sobre créditos ciertos, líquidos y exigibles**, lo cual no ocurrió en el caso de autos, por cuanto la Administración Tributaria procedió a calcular los Intereses Moratorios que pretendió cobrar a la contribuyente sobre crédito líquido, no exigible para el momento en que calcula dichos intereses moratorios y no se encontraba vencido el plazo para la cancelación de los impuestos y multas determinadas ya que estos créditos fueron liquidados conjuntamente con los Intereses Moratorios. Así se declara»¹⁰.*

- Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia No. 291, de fecha 7 de abril de 1999, caso César Montes Sucesores, C.A.

*«La causación de dicho interés estaría supeditada a la **exigibilidad** de la obligación, bien porque habría transcurrido el plazo previsto para su pago, bien porque no se habría suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o **porque de haberse impugnado legalmente, la acción hubiere sido decidida y declarado firme el acto de liquidación cuestionado.** (...)»*

*Además, en ambos casos, y en otro orden de ideas, la suspendibilidad de los efectos del acto por virtud del ejercicio de los recursos administrativos y judiciales (según el caso) impide la aplicación de intereses moratorios **antes de que la obligación tributaria quede definitivamente firme.***

En el primero de los supuestos, por virtud de la inexigibilidad que se deduce de esta suspensión; en el segundo, porque así lo impondría el principio de tutela judicial efectiva.» (Resaltado y subrayado del autor)¹¹.

- Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Sentencia No. 05757, de fecha 28 de septiembre de 2005, caso Lerma, C.A.

*«Ahora bien, con ocasión de la aclaratoria solicitada ante la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia por el Gerente Jurídico del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria –SENIAT- respecto de la decisión dictada por la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional, al asumir por remisión de la Sala Plena, dictó su decisión No. 816 del 26 de julio de 2000, en la cual ratificó el criterio expuesto en la decisión objeto de aclaratoria. En tal sentido, al igual que la decisión dictada por la Sala Plena el 14 de diciembre de 1999, esta Sala Constitucional estableció que los intereses moratorios se generan **desde la oportunidad en que la obligación se hace exigible, esto es, una vez que el respectivo reparo adquirió firmeza, bien por no haber sido impugnado o por***

10. Sentencia tomada de: Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 210 y 211.

11. Sentencia tomada de: Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 211 y 212.

haberse decidido y quedado definitivamente firmes las decisiones dictadas en virtud de los recursos interpuestos.» (Resaltado y subrayado del autor)¹².

Como se puede observar, el criterio sostenido en las decisiones parcialmente transcritas es el mismo que venimos exponiendo desde el punto de vista doctrinario, es decir, aquel conforme al cual sólo los actos administrativos -de contenido tributario- firmes, bien por falta de impugnación o por haber sido objeto de decisión judicial definitivamente firme, serán exigibles y en consecuencia, la Administración podrá exigir de los contribuyentes su cumplimiento.

- 3.3. Principios y Derechos en riesgo de vulneración (breve repaso sobre la posibilidad de que la misma administración ejecute –forzosamente- sus propios actos, según nuestra legislación).

Estudiadas como fueron las normas que configuran esta novísima herramienta del Cobro Ejecutivo, en la que como se demostró, existe una voraz intervención administrativa, sin mayores –por no decir ninguna- participación efectiva de los Órganos de Justicia de la República, así como igualmente se trataron estudios doctrinarios y jurisprudenciales venezolanos relativos a la legitimidad y consecuente exigibilidad de los actos administrativos de contenido tributario, es deber de este autor hacer alusión a los Principios y Garantías Constitucionales que, a todas luces, se encuentran en riesgo de ser vulnerados a los Contribuyentes.

Para ellos, nos valdremos del trabajo del reconocido autor Rafael Badell Madrid, Profesor de pre y post grado de Derecho Administrativo de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello, quien en su trabajo «La Ejecución Administrativa de los Actos Administrativos y la Garantía de los Derechos Constitucionales», desarrolla un conjunto de criterios doctrinarios, jurisprudenciales, constitucionales y legales, respecto de las facultades de la Administración Pública para ejecutar –forzosamente- sus propios actos, criterios éstos, que como veremos, son perfectamente aplicables al ámbito tributario, por tratarse igualmente de la ejecución forzosa en vía administrativa de los actos administrativos de contenido tributario.

En su trabajo, Badell Madrid inicia haciendo un breve estudio sobre lo que ha de entenderse por Acto Administrativo, así como sus efectos; más adelante, desarrolla un tema de gran relevancia, el relativo a los «Sistemas de Ejecución de los Actos Administrativos», producto de un estudio de Derecho Comparado. En esta parte de su trabajo, el autor se refiere a los dos Sistemas que en varios países de América y Europa son empleados por la Administración para la ejecución forzosa de sus Actos; empezando por el Sistema de Ejecución Judicial, al respecto, el autor expone:

12. Sentencia tomada de: Serviliano Abache C.: *La atipicidad de la presunción de legitimidad del acto*. op Cit. pp 213.

«(...) la regla general es que la Administración no puede ejecutar forzosamente sus propios actos, sino que debe acudir ante el Juez, a objeto de que éste, luego del respectivo proceso, haga cumplir el contenido del acto administrativo en contra de la voluntad de su destinatario.

Bajo este esquema, habrá que seguir procedimientos judiciales para conseguir los efectos del acto administrativo ante la resistencia de los particulares, y sólo en casos específicamente previstos por las leyes, puede utilizarse la fuerza de la propia Administración para hacer respetar sus órdenes.

Si este sistema judicial es el que se espera en Inglaterra y Estados Unidos, no nos sorprenda que también él se aplica inicialmente en Francia, pues, no existe regulación general que prevea la ejecución forzosa de los actos administrativos por la propia Administración. Por el contrario, las encomiables respuestas jurisprudenciales del Tribunal de Conflictos de 1902, cierran la posibilidad de que la propia Administración ejecute sus actos forzosamente, sin contar con el auxilio del Juez. Juez Penal, en el caso francés, por cuanto la desobediencia de los mandatos administrativos, se castiga según lo dispuesto en el Código Penal.

Conforme a este sistema judicial, solo en casos excepcionales, i.e.: urgencia, salubridad, o ausencia de sanción expresa, se permite que la Administración ejecute sus actos con sus propios medios.»¹³

Posteriormente, el autor se refiere al Sistema de Ejecución Administrativa, en el que se «(...) reconoce, como regla, la potestad de autotutela ejecutiva a favor de la Administración. El principio consiste, entonces, en considerar que la Administración puede hacer cumplir, forzosamente y con sus propios medios, los actos que dicta, sin necesidad de solicitar la intervención de un Juez. Este sistema de ejecución administrativa de los actos, rige en la mayoría de los países de régimen administrativo, con excepción, curiosamente, de Francia, país que sirvió de cuna a ese régimen.

La presentación originaria de la tesis que reconoce facultades a la Administración, para hacer cumplir coactivamente sus propias decisiones, sin el auxilio de los jueces, obedece al autoritario criterio que informó, en sus orígenes, la relación administración-administrado. Que el acto administrativo sea ejecutorio, y aún más, su mandato exigido y logrado coactivamente por la propia Administración, presenta, más que a un administrado, a un súbdito. Fue esa la fórmula originaria como lo presentó Otto Mayer y el mismo Giannini ha dicho que «la imperatividad y la autotutela se apoyan en principios, no escritos, que el Estado contemporáneo ha heredado del Estado Absoluto». (...).

Como lo afirma el mismo autor, de los dos sistemas definidos, el que acoge actualmente Venezuela, es el segundo, es decir, el de Ejecución Administrativa, el cual se instauró en nuestro país, a partir de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos del año 1982, la cual, a su decir, «(...) recogió las más estrictas

13. Rafael Badell Madrid: La Ejecución Administrativa de los Actos Administrativos y la Garantía de los Derechos Constitucionales. <http://www.badellgrau.com/?pag=14&ct=64>
www.badellgrau.com (Consulta: 2016, Octubre 31).

posturas sostenidas el siglo pasado en Alemania, Italia y España (...)».

Efectivamente, a tenor de lo establecido en el artículo 79 del aludido instrumento normativo adjetivo del Derecho Administrativo en Venezuela, nuestro país califica como practicante del referido Sistema de Ejecución Administrativa de los Actos Administrativos, pues dicho dispositivo establece textualmente que *«La ejecución forzosa de los actos administrativos será realizada de oficio por la propia administración salvo que por expresa disposición legal deba ser encomendada a la autoridad judicial.»* (Subrayado nuestro). No obstante, esta norma no debe ser estudiada de manera aislada, pues en primer término, tal y como fue destacado, de la misma se desprende que queda abierta la posibilidad de una intervención jurisdiccional, en segundo lugar, este artículo forma parte del Capítulo V. De la Ejecución de los Actos Administrativos, del Título III. Del Procedimiento Administrativo, el cual contiene otras normas que deben ser estudiadas y, por otro lado, no se pueden ignorar las Garantías que respecto de los Administrados ha traído consigo nuestra Constitución de 1999.

En razón de lo anterior, compartimos el criterio expuesto por el autor Badell Madrid, cuando dedica en su investigación una parte para las *«Excepciones y límites aplicables en nuestro régimen al principio de ejecución administrativas de los actos»* y más específicamente, cuando se refiere a las *«Limitaciones a la ejecución administrativa derivada de los derechos y garantías constitucionales»*, por cuanto enumera y explica algunos Derechos Constitucionales elementales que se conculcarían en caso de ejecución forzosa de actos administrativos.

En consonancia con lo explanado *supra*, pasaremos de seguidas a estudiar algunos de estos derechos:

- **Derecho de Acceso a la Justicia.** Efectivamente, de acuerdo con el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, *«Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos; a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. (...)»*, cuestión que se estaría violando flagrantemente cuando el COT 2014 (artículo 291 estudiado) niega toda posibilidad de impugnación de las actuaciones dirigidas a despojar al contribuyente de sus bienes (específicamente la impugnación de la intimación), para hacer valer una acreencia todavía no dilucidada por la misma Administración (vía administrativa).

- **Derecho al Debido Proceso.** Consagrado en el artículo 49 constitucional, el cual establece la garantía del debido acatamiento y seguimiento tanto de los procesos judiciales como de los procedimientos administrativos establecidos en la legislación, respetando igualmente el **Derecho a la Defensa** de los particulares. Aquí vale la pena acotar lo expuesto por el autor Badell Madrid, quien afirma que *«La debida observancia de este derecho fundamental exige, en primer lugar, que la actividad de ejecución forzosa esté precedida de un*

acto administrativo, dictado luego de cumplirse el correspondiente procedimiento con audiencia del interesado.

En este sentido, el artículo 78 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos prohíbe realizar actos materiales que menoscaben o perturben el ejercicio de los derechos de los particulares, sin que previamente haya sido dictada la decisión que sirva de fundamento a tales actos.

Cualquier actuación material de ejecución, que no esté precedida de un acto administrativo, se traduce en una vía de hecho, violatoria por tanto del derecho a la defensa del administrado que sufre las consecuencias de esa ilegal actuación de la Administración.». Nótese como este derecho se ve igualmente lesionado por el mismo artículo 291 que niega cualquier posibilidad de impugnar el acto de intimación, que en definitiva es el que conlleva al embargo de los bienes del contribuyente.

El mismo autor comparte la tesis conforme a la cual el ejercicio del derecho al debido proceso implica poseer la posibilidad de suspender los efectos del acto impugnado, no obstante, como venimos sosteniendo, tal posibilidad de suspensión de efectos resulta nugatoria al prohibirse -de origen- la impugnación del acto mismo de la intimación del contribuyente.

• **Derecho a la Presunción de Inocencia.** Igualmente consagrado en el artículo 49 constitucional, específicamente en su numeral 2, resulta transgredido por cuanto con una ejecución forzosa y expedita de un acto administrativo de contenido dinerario, es evidente que no se ofrece al contribuyente su legítimo beneficio de ser considerado –en primer término- inocente, lo cual deberá ser debatido mediante el ejercicio y agotamiento de los medios o recursos establecidos en la ley especial.

• **Derecho a la Propiedad.** Establecido en el artículo 115 de la Carta Magna, se vería en riesgo al someter de una manera tan expedita, con la única intervención de los funcionarios designados para practicar el embargo, fijar el justiprecio y rematar los bienes del contribuyente, sin la participación de un Juez que vele por el fiel cumplimiento del estado de derecho. Este derecho se encuentra protegido por el Principio de No Confiscatoriedad establecido en el artículo 317 de la Constitución, el cual establece que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. En lo que a esto respecta, nuestro Máximo Tribunal, ha fijado que «(...) un tributo es confiscatorio de la propiedad cuando absorbe una parte sustancial de ésta o de la renta, es decir, cuando priva al sujeto pasivo de la relación tributaria de la posibilidad de usar, gozar, disfrutar y disponer de cualquiera de sus bienes, en desconocimiento de su real capacidad contributiva (...)» (Sentencia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 12/02/04, Magistrado Ponente Dr. José Manuel Delgado Ocampo, caso: Caribe Motors, C.A.).

4. Conclusiones

Luego de haber estudiado comparativamente el desaparecido Juicio Ejecutivo y el vigente Cobro Ejecutivo; los aspectos alrededor de la legitimidad de los actos administrativos; la posibilidad de que éstos puedan ser ejecutados –forzosamente- por la misma administración; así como los derechos y garantías que se encuentran en riesgo de vulneración ante la aplicación de esta novísima herramienta administrativa, podemos concluir que:

- √ Si bien nuestra legislación administrativa adjetiva vigente, específicamente la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, fija la posibilidad de que la misma Administración –en general- pueda ejecutar sus propios actos, no es menos cierto que dichos actos han de cumplir extremos legales dirigidos a garantizar los derechos de los administrados;
- √ Un acto administrativo –en especial los de contenido tributario- será legítimo y en consecuencia, ejecutable por la misma administración, aún en contra de la voluntad del obligado, en la medida en que dicho acto conceda a este último –el contribuyente-, la posibilidad de que éste pueda ejercer los recursos administrativos y jurisdiccionales necesarios, tendientes a proteger sus derechos y garantías, es decir, que antes de la ejecución de todo acto: *i)* debe concederse al administrado un lapso para la impugnación del mismo, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional; *ii)* debe haber fenecido dicho lapso de impugnación; *iii)* debe haberse verificado la pasividad del administrado, en el sentido de que éste no haya ejercido recurso alguno dentro de los lapsos previamente fijados por la ley, y *iv)* que habiéndose ejercido tempestivamente algún recurso, se haya obtenido una decisión definitivamente firme, que en última instancia, como hemos venido sosteniendo, recae en los Tribunales de la República;
- √ Sin lugar a dudas, el Cobro Ejecutivo tal y como está configurado en el COT 2014, al negar toda posibilidad de impugnación o el ejercicio de recursos tanto en la misma sede administrativa como –la más importante- en la jurisdiccional, se violan de manera flagrante derechos de rango constitucional, capaces de producir perjuicios irreparables en la moral y en el patrimonio de los contribuyentes.

Bibliográficas

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. Comentarios Juan Garay. Corporación AGR, S.C. Caracas, 2013.
- Código Orgánico Tributario 2001 comentado y comparado. LEGIS. 2006.
- Decreto No. 1.434, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinario No. 6.152, del 18 de noviembre de 2014.
- ABACHE C., Serviliano. La Atipicidad de la Presunción de Legitimidad del Acto Administrativo y la Carga de la Prueba en el Proceso Tributario. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012.
- JRAIGE R., Jorge y otros. La reforma del Código Orgánico Tributario de 2014. Obra colectiva de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT. LEGIS, 2015.
- HERRERA O., Luis y otros. El mito de la presunción de legitimidad del Acto Administrativo y la Tutela Judicial en el Contencioso Tributario. Una discusión sobre la obra de Serviliano Abache Carvajal, titulada La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario, galardonado con el premio de la academia de Ciencias Políticas y Sociales. Obra colectiva. Editorial jurídica venezolana. Caracas, 2016.
- Administración Tributaria. Conmemoración de los 20 años del SENIAT. Obra colectiva de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT. Editorial Torino. Caracas, 2014.
- CABANELLAS de T., Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta SRL. Argentina 1993.
- Rafel Badell Madrid: La Ejecución Administrativa de los Actos Administrativos y la Garantía de los Derechos Constitucionales. <http://www.badellgrau.com/?pag=14&ct=64> (Consulta: 2016, Octubre 31).

OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO GRAVADAS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VENEZOLANO

Mariana del Valle Buitrago Rodríguez

Profesora Asociada en la Universidad de Los Andes «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez»-Táchira (Nutula), Venezuela. Abogada (UCAT); Especialista en Derecho Procesal Civil (USM); Especialista en Derecho Mercantil (ULA); Especialista en Derecho Mercantil, opción Tributos Empresariales (ULA). Dirección: San Cristóbal, estado Táchira, Venezuela. E-mail: buitragomariana@gmail.com.

Rolando Eslava Zapata

Profesor Asociado en la Universidad de Los Andes «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez»-Táchira (Nutula), Venezuela. Licenciado en Contaduría Pública, Licenciado en Administración y Magister en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (ULA), Venezuela. Doctor en Administración de Organizaciones de la Universidad Complutense de Madrid, España. Postdoctorado en Desarrollo Humano (ULA). Dirección: San Cristóbal Estado Táchira, Venezuela.

E-mail: rolandoeslava@gmail.com.

Hilário Alonso Gonzalez Júnior

Licenciado en Administración de Empresas con énfasis en Recursos Humanos de la Universidade Estácio de Sá, Brasil. Participante de la Maestría en Administración de la Universidad de Los Andes, Venezuela. Dirección: San Cristóbal Estado Táchira, Venezuela. E-mail: hilariogonzalezjunior@gmail.com. Consultor de Recursos Humanos en HC In Focus Consultores, Brasil.

Recibido: 05-08-2017 Aceptado: 13-08-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

39-52

Resumen

La usanza de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones ha estremecido la manera de llevar los actos de comercio en Venezuela; ello incide tanto en el ámbito mercantil, como en el tributario. Por ello, este estudio buscó determinar cuáles de los hechos imponible previstos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, pueden llevarse a cabo a través del comercio electrónico directo. Metodológicamente la investigación fue cualitativa documental, con diseño bibliográfico, método analítico y técnicas de orden documental. Esta investigación concluyó que es importante discriminar de entre los hechos imponible previstos en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, aquellas operaciones sobre bienes y servicios llevados a cabo por medio de comercio electrónico directo, para que dichas operaciones mercantiles, sean gravadas efectivamente con Impuesto al Valor Agregado y no exista de parte de los contratantes (prestador y receptor) elusión o evasión fiscal.

Palabras clave

Hecho imponible. Comercio electrónico directo. IVA venezolano.

Abstract

The usage of the information technologies and communications has shaken the way the acts of trade in Venezuela; This affects the commercial field, both in the tributary. For this reason, this study sought to determine which of the expected taxable in the law that establishes the value added tax, they can be performed through electronic commerce direct. Methodologically the research was qualitative framed on a documentary way, with bibliographic design, analytical method and techniques of document order. This research concluded that it is important to discriminate between the taxable envisaged in the law that establishes the tax to the added value, those operations on goods and services carried out by means of direct electronic commerce, that such commercial operations, are effectively taxed with value added tax and there on the part of the Contracting Parts (lender and receiver) circumvention or evasion.

Keywords

Made taxable. Direct e-commerce. Venezuelan IVA.

Sumario

I. Introducción. II. Del comercio electrónico. III. El Impuesto al Valor Agregado venezolano. 3.1. Definición doctrinal. 3.2. De los hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado venezolano. 3.3. De las operaciones de comercio electrónico directo sometidas al gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano. IV. Consideraciones Finales.

I. Introducción

El uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones ha impactado a nivel mundial todos los ámbitos del quehacer humano; ello, conlleva a la aplicación de los medios electrónicos para diversas actividades que, en otrora, estaban plagadas de formalismos y tecnicismos. Ese es el caso del comercio, que por irrupción de las referidas tecnologías, transformó el antiquísimo giro normal de la empresa, dando paso, a lo que se conoce en la actualidad jurídica y económica como el comercio electrónico. El comercio electrónico, enaltece el Derecho mercantil contemporáneo, el cual se caracteriza por transacciones y operaciones comerciales llevadas a cabo por medios electrónicos, en las que ni el tiempo, ni el espacio, son considerados, barrera alguna.

Consecuencialmente esta manera de comerciar, trae a su vez, necesarias modificaciones dentro de las diversas legislaciones. Ello afecta, no sólo el ámbito mercantil, ya que el campo tributario ha sido impactado tácitamente con la usanza de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. De allí que, conceptos y figuras jurídicas se han visto desfasados, *verbi gratia*: el estatuto de los empresarios, los actos de comercio, las modalidades de pagos, así como la entrega del objeto de negociación, localización del negocio en el mercado, entre otros; y a cambio de aquellos, emergen conceptos como: facturación electrónica, actos gravables electrónicos, declaraciones electrónicas, pagos de formas electrónicas, legislación internacional aplicable, lugar de realización del hecho imponible, entre otros.

Es por ello que, la importancia del comercio electrónico y sus incidencias en áreas del Derecho, han sido objeto de estudio en los diversos ordenamientos jurídicos, con el fin de solventar los inconvenientes que, a nivel internacional ha generado el comercio electrónico. Así pues, una de las dificultades que se advierte, atiende a la determinación de cuales hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado, puede ser llevado a cabo por comercio electrónico directo.

En Venezuela, la legislación que introduce el uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en materia de tributación en relación con el comercio electrónico, es insuficiente, pues las normas jurídicas tributarias vigentes, no regulan aspectos prácticos, que comprendan la realización de la

operación de comercio electrónico directo, sometida a gravamen del referido impuesto en Venezuela.

Esta realidad produce en el colectivo que utiliza el comercio electrónico directo, conductas que tienden a evitar la declaración y el pago de Impuesto al Valor Agregado, o, en otras palabras, elusión fiscal. Además de efectos económicos nocivos como, la disminución de ingresos fiscales para la Administración Tributaria nacional, y afectación en la competencia, ya que quienes realizan operaciones de comercio electrónico directo, se encuentran en mejores ventajas de mercado frente a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, y, ello indisponen a los contribuyentes a declarar correctamente el referido impuesto.

De continuar así la falta de regulación legal en la determinación de las operaciones de comercio electrónico directo, sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, el Estado venezolano en cabeza de la Administración Tributaria no podrá cargar impositivamente, las operaciones que en materia del impuesto referido se deriven y, consecuentemente, conllevará a efectos de nula tributación, afectando esto a la recaudación de uno de los tributos nacionales más rentables en el país.

Además no existirá certidumbre para quienes contraten con empresas que no están registradas legalmente, o, empresas que están registradas legalmente y que realizaron operaciones de comercio electrónico directo, de haber contribuido y cumplido con la obligación tributaria del pago del impuesto al valor agregado.

II. Del comercio electrónico

A medida que el comercio realizado por modalidad electrónica se fue desarrollando, «modificó la relación empresa-cliente, replanteó las políticas de precio, y finalmente, puso de manifiesto la necesidad de adoptar los sistemas de logística a los nuevos requerimientos de velocidad y alcances»¹. Por esas razones, se ha visto el crecimiento exponencial de oportunidades, bienes y servicios, que en otrora, no eran previstos en mercados ordinarios o tradicionales; de tal forma que en función de los rudimentos del comercio electrónico, este ha sido considerado por Sarra como: «cualquier transacción comercial efectuada por medios electrónico vale decir, incluye la utilización del fax, telefax, el teléfono, los EDI (electronic data interchange) e internet»².

Frente a esta noción de comercio electrónico, es necesario incluir aspectos propios a toda relación jurídica, en función de la transacción mercantil. Por ello, se considera que estos aspectos, deben estar relacionados con los elementos básicos del comercio, siendo estos: los sujetos contratantes, la oferta, la demanda, el precio, el bien, objeto o servicio, la forma de pago, la entrega, así como el

1 Gerardo Gariboldi: Comercio electrónico: conceptos y reflexiones básicas. <http://www.iadb.org/en/publications/publication-detail,7101.html?id=8306>. 1999-07-01 [Consulta 2015, Mayo 17].

2 Andrea Sarra: *Comercio Electrónico y Derecho. Aspectos Jurídicos de los Negocios por Internet*. Buenos Aires. Astrea, 2000, p.278.

medio por el cual se va a llevar a cabo la operación; vale decir, si toda la negociación, será efectuada con el uso de herramientas tecnológicas (sin apuntar alguna, para evitar la obsolescencia tecnológica), o, si parte de ella, se realiza de la manera antes referida, y, finaliza de modo tradicional, con la entrega física del objeto.

Como corolario de lo antes mencionado, surgen diversas catalogaciones de comercio electrónico. Estas tipologías pueden ser consideradas *verbi gratia*, según los sujetos intervinientes y, la modalidad transaccional. Al efecto, en lo referente a los sujetos intervinientes, el comercio electrónico puede ser: a) comercio de empresas a consumidor, que refiere según Rico³ la posibilidad que tiene los consumidores finales de realizar operaciones comerciales dentro de una red de comunicación.»; b) comercio de empresas a empresas, considerado por Rodríguez⁴ como el «que se lleva a cabo entre empresas entre sí, por ejemplo entre un fabricante y un mayorista, o entre un mayorista y un minorista»; c) comercio de empresa a Administración Pública, asumiendo la Administración Pública una participación especial, y en palabras de Rico⁵, «un doble papel en relación con el comercio electrónico: como usuarias y como promotoras».

En relación con la modalidad transaccional, el comercio electrónico puede ser: a) indirecto, aquel en el que, el acto de comercio como tal, se realiza con una máquina que está previamente programada para ello, pero, para la entrega del bien, se debe aplicar las mismas normas que se usan para las transacciones que se realizan de manera tradicional y física; y b) directo, como lo destaca Buitrago⁶ «la particular manera de realizar actos de comercio en tiempo real, utilizando para ello medios o mecanismos electrónicos, sin que medie la presencia física de los participantes, en las operaciones y actividades previas y posteriores que se desencadenan entre el oferente y demandante, para la consecución de un nuevo mercado en el que la desintermediación es la regla imperante entre los sujetos contratantes, y la desmaterialización e intangibilidad son las figuras que marca el orden del día para el ofrecimiento, obtención, pago y distribución de un bien o servicio».

III. El Impuesto al Valor Agregado venezolano

3.1. Definición doctrinal

Es concebido como un tributo, que «grava la enajenación de bienes muebles,

3 Mariliana Rico Carrillo: *Comercio Electrónico Internet y Derecho* 2a edición. Caracas. Legis Editores S.A, 2005, p.42.

4 Gladys Rodríguez: «Principios jurídicos del contrato electrónico en el marco del comercio B2B: especial referencia a las PYMEs de los países en desarrollo». *Derecho y Tecnología*, N° 14. San Cristóbal. Universidad Católica del Táchira, 2014, pp. 11-36.

5 M. Rico C.: *Comercio Electrónico Internet y Derecho*. op. cit., p. 48.

6 Mariana Buitrago: «Hechos generadores del impuesto al valor agregado en el comercio electrónico on-line en Venezuela». *Heurística*, N° 17. San Cristóbal. Universidad de Los Andes-Táchira Núcleo Universitario «Dr. Pedro Rincón Gutiérrez», 2014, pp. 154-173.

la prestación de servicios y la importación de bienes, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales, o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos y económicos públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas por la ley como hechos imponibles»⁷. De dicha definición, se desprenden de manera general, los supuestos de hechos generadores del tributo, los sujetos pasivos sometidos al pago del gravamen y, la territorialidad del impuesto bajo estudio.

3.2. De los hechos imponibles del Impuesto al Valor Agregado venezolano

En Venezuela, el aspecto material del tributo en estudio, está contemplado en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado⁸; y, en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado⁹. En tal sentido, debe aclararse que para este tipo impositivo, no existe un único supuesto de ley, *verbi gratia*, el hecho imponible versa de manera general en: la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, tal como lo dispuesto el Artículo 3 de la norma sustantiva. De allí que, los hechos imponibles del impuesto bajo estudio, atiende según Candal¹⁰: [la] «venta de bienes muebles corporales cuando éstos se encuentren situados en el país; - retiro o desincorporación de bienes muebles, tanto del activo fijo como del inventario de mercancías, realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país; - [la] importación definitiva de bienes muebles que se gravará cuando tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas; la prestación de servicios independientes dentro del país y provenientes del extranjero; - y venta de exportación de bienes corporales.»

En cuanto a la *venta de bienes muebles corporales*, se debe señalar esta figura jurídica, comprende la acción y efecto de traspasar la propiedad de bienes muebles a otra persona, tras el pago de un precio convenido; como lo denota Veleri¹¹ la venta es un contrato bilateral y consensual por medio del cual una persona, denominada vendedor, transfiere a otra persona, denominada comprador, la propiedad de una cosa por un precio determinado. Sin embargo, la venta como institución jurídica, interesa a efecto del sometimiento a gravamen del impuesto al valor agregado, no por la calificación que otorguen los interesados

⁷ Edgar Moya: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3a edición. Caracas. Mobilibros, 2003, p.254

⁸ Véase el Artículo 3 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial 6.152 de noviembre 18, de 2014.

⁹ Véase el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial 5.363 de julio 12, de 1999.

¹⁰ Manuel Candal: *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*, 2a edición. Caracas: Publicaciones UCAB, 2009, p.204.

¹¹ Paul Veleri : *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Liber, 2004, p.152.

a la operación (venta civil o venta mercantil), sino, por la transmisión de la propiedad del bien mueble, tangible corporal y material a título oneroso, vale decir, a cambio de cantidades de dinero, y ello consecuentemente es lo que hace nacer el hecho que origina el sometimiento al gravamen de dicho impuesto.¹²

En referencia al supuesto de la *desincorporación de bienes muebles*,¹³ Candal¹⁴, ha precisado que consiste en el retiro o la salida del activo fijo como del inventario de mercancías, por cualquier causa señalada en la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y distinta de su disposición normal de la venta o entrega a terceros a título oneroso¹⁵ realizado por los contribuyentes del impuesto, cuando los bienes se encuentren situados en el país.

En cuanto a la *importación definitiva de bienes muebles*, debe señalarse que esta operación gravada con el Impuesto al Valor Agregado venezolano, conlleva a la entrada definitiva de mercancía o bienes de un país foráneo a Venezuela; vale decir, la introducción de mercancías extranjeras que estén destinadas a permanecer definitivamente en el territorio venezolano, incluyendo, las fases de transporte legítimo de bienes y, servicios exportados por un país, para que sean usados o, consumidos de manera interna en Venezuela; siempre y cuando opere el previo el pago de los tributos a que se dieran lugar tales como, los impuestos y las tasas aduaneras, por lo que deberá tomarse en cuenta las exenciones y exoneraciones establecidas en Ley, para las mercancías en los instrumentos que se emitan al efecto.

En este sentido, el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹⁶, establece los casos de no sujeción al impuesto, por el supuesto de importación de bienes; se engloban dentro de estos casos, las presunciones en regímenes aduaneros especiales, admisión temporal, depósitos en aduanas, mercancías en tránsito, reposición de existencias o, reposición de Stock, y el régimen aduanero especial del DrawBack¹⁷, entre otros; debido a que esa no sujeción impositiva, proviene de la naturaleza de temporalidad y catalogación de regímenes especiales aduaneros, exentos del Impuesto al Valor Agregado.

En referencia al hecho imponible de *prestación de servicios*, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; caracterizándose este hecho imponible según Paredes¹⁸ por la existencia de «(i) actividad donde predomine una obligación

12 Véase el Artículo 4, ordinal 1° de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

13 Véase el Artículo 3, numeral 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

14 M. Candal: *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. op. cit., p. 204.

15 Véase el Artículo 4, ordinal 3° de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado

16 Véase el Artículo 23 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

17 DrawBack: régimen especial aduanero, utilizado por el Estado venezolano, para impulsar las exportaciones, restituyendo a los exportadores, los impuestos pagados, de mercancía (materia prima, insumos, empaques, embalajes, etc.) importada y utilizada en la elaboración de bienes, que serán exportados.

18 Carlos Paredes: «Definición y Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado». *Revista de Derecho Tributario*, N° 98, Caracas. Legis editores, 2003, pp.7-68.

de hacer, además de otras actividades señaladas expresamente por la Ley (arrendamientos de bienes muebles e inmuebles con fines distintos al residencial, cesión de propiedad intelectual o industrial, entre otros), (ii) que sea a título oneroso y (iii) que sea prestada en favor de un tercero.»

El hecho imponible de la prestación de servicio, a través de una actividad independiente, conlleva a la existencia de obligaciones de hacer. Por lo cual, puede incluir por interpretación analógica, diversas actividades que estén o no establecidas expresamente en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. En consecuencia, los casos particulares de servicios, obedecen a una serie de contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, que están expresados en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹⁹.

Verbi gratia, los contratos de confección de bienes muebles, entendiéndose como tales, la prestación de un servicio y no de la venta de un bien mueble; los contratos de instalación o, confección de bienes especiales, que versan en la obligación de adherir permanentemente a un inmueble construido, bienes muebles especiales, que se convierten en inmuebles por su destinación; en tanto que para ilustrar la prestación de servicios a través de contratos de obras inmobiliarias se presentan los contrato de construcción, que obligan al levantamiento y edificación de una obra de arquitectura o de ingeniería civil, que se adhiere a un terreno o predio²⁰.

De la prestación de servicios a través de suministro de agua, electricidad, teléfono, y aseo, contenidos en el ordinal 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, debe puntualizarse que no responde al servicio prestado con carácter doméstico; en consecuencia, se incluyen como hechos imponibles: la prestación de aseo urbano no residencial, así como la prestación de servicio de telefonía móvil, y, el servicio de agua para establecimientos comerciales entre otros.

En correlación al supuesto de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles con fines distintos al residencial o cualquier otra cesión de uso de bienes muebles, establecido dentro de los hechos imponibles contemplados en el numeral 4 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, debe indicarse que, el arrendamiento como contrato, procura el uso y disfrute de un bien, que puede ser mueble o inmueble, a cambio de, una cantidad de dinero denominada canon. En este supuesto se incluye, el contrato de arrendamiento financiero o

¹⁹ Véase el Artículo 18 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

²⁰ Para ejemplificar lo anterior se indica como obras, la urbanización de terrenos, confecciones de red de agua corriente, alcantarillado, desagües, construcción de viviendas, oficinas, edificios, locales comerciales, entre otras.

leasing financiero²¹, así como los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país.²²

En relación a la cesión de uso²³ de bienes incorpóreos²⁴ e intangibles, considerados como bienes que se caracterizan por ser «²impalpable [s], que no se puede [n] tocar», debe señalarse que los mismos encuadran en lo que se denomina bienes de propiedad intelectual o industrial. *Verbi gratia*: el diseño, programación e implantación de un sistema de computación para un determinado receptor del servicio, así como los servicios prestados de procesamiento automático de datos, los servicios de asistencia técnica o de asesoría y consultoría, teniendo un papel preponderante el *software*²⁵; aunado a los servicios de asistencia técnica.

En cuanto a la propiedad intelectual, el contenido del Artículo 21²⁶ del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, conjuntamente con lo dispuesto por la Organización Mundial de la Propiedad

21 Operación activa, típica bancaria, celebrada a través de un contrato entre una institución financiera que actúa como arrendador y un cliente (empresa individual o social) que funge como arrendatario; el arrendador, da en uso y goce un bien mueble, solicitado con determinados requerimientos por el arrendatario, y éste a su vez, entrega al arrendador, una cantidad de dinero denominada canon, que comprende tanto el coste de recuperación y, la carga financiera o los intereses devengados sobre el coste pendiente del bien adquirido y dado en arrendamiento.

22 En el caso de contrato de arrendamiento de bienes muebles destinados al fondo de comercio, debe considerarse lo establecido en el Artículo 10 numeral 14 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; pues de existir, por parte del arrendador promesa de transmitir la propiedad del bien con posterioridad, se considera ventas a plazos y no arrendamiento.

23 La cesión de uso, es el contrato que permite que una persona denominada cedente transfiera a otra denominada el cesionario, una concesión, permiso, o, autorización de uso, de un determinado derecho, a cambio de que el cesionario pague una cantidad de dinero al cedente.

24 Tomado del Diccionario de la Lengua Española, disponible en: <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=incorporal> [Consulta: 2016, Julio 13].

25 Los programas de ordenador son bienes inmateriales, objetos de un extenso y dinámico mercado, [...] El software es un bien inmaterial, producto de una actividad creativa, que, con su característica de originalidad, lleva aparejado una gran carga de intelectualidad. Davara Rodríguez, Miguel Ángel: Manual del Derecho Informático. 10a edición, Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., p. 122.

26 Artículo 21 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado: Para los efectos del hecho imponible del impuesto, se ha de entender por:

1. Propiedad intelectual, el derecho exclusivo del autor de distribuir, vender o aprovechar con fines de lucro una obra de la inteligencia, sea literaria, artística o científica, por cualquier medio de reproducción, multiplicación o difusión. El derecho de autor comprende los derechos patrimoniales que protegen el aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra.

2. Propiedad industrial, la propiedad intelectual aplicada a un fin industrial.

3. Marca comercial, todo signo especial y característico que sirva para distinguir los productos de uso industrial, los objetos de un comercio o una empresa.

4. Patentes, las patentes de invención industrial, científica y tecnológica.

Intelectual en referencia a la propiedad intelectual²⁷, disponen una enumeración enunciativa, más no una enumeración taxativa, de las operaciones que deben entenderse como propiedad intelectual.

En tal sentido, las creaciones del ingenio configuran, actos que deben entenderse como de comercio y, que pueden ser apreciadas reproducidas o distribuidas a través de bienes muebles tangibles, o, por el contrario, a través de bienes inmateriales, intangibles e incorporeales, que solo pueden ser transmitidos, descifrados o descomprimidos y, apreciados por medios electrónicos como los ordenadores. De allí que, la figura jurídica de la cesión para explotar el derecho de propiedad intelectual, requiere de bienes incorporeales, además de que la actividad no sea dependiente de otras, y a su vez, sea remunerada a favor de un tercero, receptor de dichos servicios.

De los bienes incorporeales debe considerarse que, sólo se transmiten a través de un derecho consolidado en una patente y marca, etcétera; pues el producto intelectual de autores, traductores o editores de obras científicas, literarias o artísticas, no recae en el objeto tangible, sino en los conocimientos o la información que pueden incorporarse en aquellos. De manera que, al realizar las operaciones mercantiles de venta, distribución, reproducción o cualquier otra, el producto intelectual u obra realizada por medios electrónicos, debe aprovecharse económicamente, a través de una ganancia o lucro económico. Esta ganancia comprende el derecho patrimonial del aprovechamiento, la propiedad y la integridad de la obra; ello consolida los conceptos propios sobre la protección del derecho patrimonial del derecho de autor y la propiedad intelectual, de actos intangibles y digitales.

Ahora bien, en referencia a la *venta de exportaciones de bienes muebles corporales*, que ha sido contemplada en el numeral 6 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado²⁸, debe indicarse que se produce cuando ha existido la salida de bienes muebles del territorio aduanero venezolano, para que sean consumidos de manera definitiva fuera del territorio patrio.

Finalmente lo que concierne a la *exportación de servicios*, es contemplada en el numeral 7 del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y versa sobre la ejecución de un servicio, utilizado y aprovechado

27 La propiedad intelectual (P.I.) tiene que ver con las creaciones de la mente: las invenciones, las obras literarias y artísticas, los símbolos, los nombres, las imágenes y los dibujos y modelos utilizados en el comercio. Organización Mundial de la Propiedad Intelectual: Principios básicos de los derechos de autor y de los derechos conexos. http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo_pub_909. [Consulta: 2013, febrero 13].

28 Artículo 4 numeral 6 del Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado:

6. Venta de exportación de bienes muebles corporales: La venta en los términos de esta Ley, en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.

en un territorio foráneo, siempre que el receptor o beneficiario no estén domiciliados ni residenciados en el territorio patrio.

3.3. De las operaciones de comercio electrónico directo sometidas al gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano

Para determinar cuáles de las actividades, negocios jurídicos y operaciones establecidas como hechos imponibles por el legislador venezolano, pueden ser llevadas a cabo a través de operaciones de comercio electrónico directo, a los efectos del sometimiento del gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, se presentan las siguientes consideraciones:

a) En referencia a los supuestos de hecho relativos a: *venta de bienes muebles corporales, retiro y desincorporación de bienes muebles, importaciones de bienes muebles y la venta de exportación de bienes muebles corporales*, se debe indicar que el comercio electrónico en el que se desenvuelve es el indirecto; en el entendido que el comprador o consumidor, realiza una petición electrónica de compra de bienes muebles, tangibles y corporales, al proveedor o vendedor dentro de los que vale mencionar: a los pequeños, medianos, empresarios, fabricantes, importadores, y exportadores de los referidos bienes.

En consecuencia, las operaciones son iniciadas por medios electrónicos; es decir, la oferta como la demanda, se apoya en una de las modalidades del comercio electrónico, como lo es la directa a través de propuestas electrónicas y aceptación por medio de formularios de manifestación de voluntad, previamente elaborados y, como mecanismo de pago, los sistemas de pago electrónico²⁹. Empero, por ser el objeto de las operaciones comerciales, bienes muebles, corporales y tangibles, se requiere de un proceso de entrega posterior y física del bien corpóreo, a manos del comprador por parte del vendedor, importador o, exportador según sea el caso.

Al efecto, el bien objeto de la negociación mercantil, responde a las particularidades, naturaleza y características que no pueden ser adjudicadas a los bienes intangibles, incorpóreos, desmaterializados o digitales (propios del comercio electrónico directo); en consecuencia, la entrega del bien, rompe la cadena transaccional electrónica en línea o directa.

Planteada así la cuestión, se colige que si la operación mercantil contempla, como objeto los bienes muebles, corporales y tangibles, los mismos no constituyen objeto de los supuestos que pueden vislumbrarse como hecho

29 «En los sistemas de pago electrónico (SPE), la circulación y representación del dinero se materializan a través de técnicas electrónicas»[...] Los SPE involucran el estudio de dos componentes básicos: la transferencia electrónica de fondos (TEF), como el sistema que 'permite efectuar el movimiento del dinero y los instrumentos de pago electrónico (IPE), entendidos como los dispositivos que permiten a los usuarios emitir las órdenes para efectuar los pagos a través de mecanismos electrónicos (tarjetas, cheques, letras de cambio, etc.) Rico Carrillo, Mariliana: *«El pago Electrónico en Internet: Estructura Operativa y Régimen Jurídico*, Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., p.35.

imponible del comercio electrónico directo, ya que encuadran dentro de la gama de operaciones de comercio tradicional, contempladas enunciativamente en el Artículo 2 del Código de Comercio.³⁰

b) En alusión a la *prestación de servicios*, debe advertirse del hecho que los *contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, los arrendamientos de bienes muebles, la cesión de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país*, quedan excluidos de la contratación electrónica directa, por la naturaleza del bien objeto del contrato como lo es, el bien mueble o inmueble. En consecuencia, los supuestos de hecho indicados y gravados con Impuesto al Valor Agregado venezolano, no podrán ser llevados a cabo por la modalidad del comercio electrónico directo o en línea, ello en función de la naturaleza del bien (mueble o inmueble, corporal, tangible).

c) Como conjetura de operaciones de comercio electrónico directo, a efectos del sometimiento al Impuesto al Valor Agregado venezolano, debe teorizarse que sólo será posible, para bienes incorpóreos, inmateriales e intangibles, que son los únicos que permiten la oferta, aceptación, modalidad de pago, y por si fuera poco la entrega en línea del bien referido. *Verbi gratia*: libros digitalizados o, e-book, la música digital, videos, juegos on-line, software, entre otros.

Así pues, la prestación de servicios con alguno de estos bienes inmateriales, intangibles e incorpóreos y llevada a cabo por comercio electrónico directo, debe estar en formato digitalizado, para que pueda ser negociada; y, para poder gozar del servicio, es necesario pagar por los sistemas de pago electrónico el derecho de cesión, licencia o explotación, de uso del bien incorpóreo, por un tiempo, modalidad y cantidad de dinero determinado en el contrato.

Ello fundamentado en que los bienes intangibles, inmateriales e incorpóreos por su naturaleza, solo pueden ser objeto de transferencia a través de la prestación de servicios, que se obtiene bien a través de la cesión de derechos con la patente y que recibe el nombre de licencia; para la marca con la cesión de uso de marca; y para las obras artísticas, literarias, intelectuales, con la cesión de derecho de explotación; vale decir, prestaciones de servicios, consagradas en el numeral 4³¹ del Artículo 4 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado venezolano, y desarrolladas en leyes³² que integran parte del ordenamiento jurídico venezolano.

³⁰ Véase el Artículo 2 del Código de Comercio.

³¹ 4. Servicios: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios (...).

los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorpóreos tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica. (...)Resaltado propio.

³² Véase: Artículo 2 de la Ley sobre Derecho de Autor. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.638 (Extraordinaria), Octubre 01, 1993; Artículo 1 de Ley de Propiedad Intelectual. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 25227, Diciembre 10, 1957; Artículo 27 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6151 (Extraordinaria), Noviembre 18, 2014.

IV. Consideraciones Finales

El Impuesto al Valor Agregado, al ser tributo de competencia nacional creado a través de una Ley que grava las actividades empresariales referidas al consumo, exportación, e importación de bienes y servicios, incide sobre el valor agregado en cada etapa de la comercialización y no sobre el valor total de cada una de estas. En tal sentido, los supuestos de hecho que conforman las operaciones comerciales sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado, están comprendidos en el Artículo 3 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, y concretizadas en el Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

Formando parte del hecho imponible del Impuesto al valor agregado se sintetizan: a) la venta de bienes corporales, cuando dichos bienes se encuentren en el país y la transferencia sea definitiva y a título oneroso; b) el retiro o desincorporación de bienes muebles destinados a la venta, que se encuentran dentro del país, como activo fijo dentro del inventario de la empresa, y su retiro no pueda ser justificado; c) la importación definitiva de bienes muebles, para que sean usados o consumidos de manera interna en Venezuela, previo el pago de los tributos a que se dieran lugar, excluyendo del supuesto la mercancía que sea importada para la confección de bienes que posteriormente serán importados; d) la venta de exportación de bienes muebles corporales, cuando los bienes salgan definitivamente del territorio nacional, e) y la prestación de servicios ejecutados o aprovechados en el país, siempre que sea realizada a título oneroso y exista una obligación de hacer.

En este último supuesto la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado hace mención de cuáles pueden ser considerados como servicios, categorizando: contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles con las excepciones de los inmuebles destinados para uso residencial y el leasing, arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, los arrendamientos o cesiones de bienes incorpóreos, donde prive actividades de propiedad intelectual, propiedad industrial y derecho de autor, además de otras actividades prevista en el numeral.

Empero para este escrito, es importante la determinación de operaciones que puedan llevarse a cabo por comercio electrónico directo; modalidad transaccional que se apropia cada vez más de las negociaciones mercantiles a nivel mundial, y que es llevada a cabo solo con bienes intangibles o incorpóreos, que desde una óptica legal, son producto de una actividad creativa y original.

Parece craso error, que el legislador tributario venezolano, no regule de manera puntual los aspectos específicos del comercio electrónico; amén que las transacciones comerciales realizadas con la intervención de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, son cada vez más comunes y traen implicaciones en la materia fiscal, y algunas se refieren a la imposición indirecta, afectando la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.

Una de las razones fundamentales de tal situación, recae en la falta de precisión legislativa para reconocer las operaciones de comercio electrónico

directo, a efecto del sometimiento del Impuesto al Valor Agregado, ya que aun y cuando el legislador venezolano, establece categorías de hechos imponibles y dentro de ellas incluye sub-clasificaciones, no se precisa expresamente cuáles de esas operaciones, negocios jurídicos y actividades, pueden ser llevadas a cabo por medio del comercio electrónico directo, en el que la oferta, el pedido, el pago y la entrega es en línea.

Por ello, para poder reconocer dentro de los supuestos de hecho previstos en la legislación patria, las operaciones de comercio electrónico directo, que pueden llevarse a cabo y estar sometidas a gravamen del Impuesto al Valor Agregado venezolano, debe considerarse las siguientes precisiones:

La operación, actividad o negocios jurídicos, no debe tener como objeto un bien mueble corporal, debido a que por la naturaleza del bien éstos son cosas o bienes que pueden ser percibidos a través de los sentidos y se pueden desplazar por sí mismas de un lugar a otro, o a través de un impulsor exterior sin sufrir deterioro alguno. Tampoco, la operación, actividad, o negocio jurídico, podrán tener como objeto los bienes inmuebles, ya que estos bienes, parten del hecho de estar unidos a un terreno de manera inseparable, tanto de forma física como jurídicamente.

Ello, porque es materialmente imposible realizar comercio electrónico directo, con bienes muebles corporales o bienes inmuebles, ya que las operaciones y actividades previas y posteriores no presentan como características fundamental la desmaterialización, la intangibilidad del bien objeto de la operación, por lo cual debe excluirse de las operaciones de comercio electrónico directo, sometidas a gravamen del Impuesto al valor agregado venezolano, cualquiera de los supuestos que tengan por objeto bienes muebles, corporales o bienes inmuebles.

Por el contrario, los bienes intangibles, inmateriales e incorporales por su naturaleza, son considerados como objeto de transferencia a través de la prestación de servicios, que se obtiene por medio de la cesión de derechos (que para el caso de la patente recibe el nombre de licencia, para la marca cesión de uso de marca, para las obras artísticas, literarias, intelectuales, cesión de derecho de explotación).

Y en estos casos, debería considerarse por analogía, como hechos imponibles gravados con Impuesto al Valor Agregado, cualquier supuesto de hecho que incluya actos de comercio electrónico directo o digital; ya que, estos actos de comercio, se perfeccionan solo en contrataciones en línea, vale decir, el vendedor o prestador de servicio y el comprador o receptor del servicio, se comunican entre ellos en línea y de manera directa, verificándose los momentos de la contratación (oferta y aceptación) así como la modalidad de pago y entrega del bien, en línea.

SUJETO TRIBUTARIO, HISTÓRICO Y SOCIAL LA TRILOGÍA NECESARIA

Leonardo Ernesto Villalba González

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Jefe del Departamento de Economía y Derecho de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública; Docente-investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario; Gerenciales Faces lvillal2007@gmail.com

Gladys Maribel Guillen

Lic. en Educación, Mención Inglés. Universidad de Carabobo. Doctora en Ciencias de la Educación. Máster en Investigación Educativa. Miembro activo del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT), coordinando la línea de investigación Procesos y Productos de la Investigación. Profesora Asociada en la cátedra de Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables.

E-mail. maribelguillen21@yahoo.com

MCs. Adrian Pacheco G.

Candidato a Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales. Magister en Administración de Empresa. Mención Gerencia. Especialista en Gerencia Tributaria. Investigador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Docente en Filosofía del Derecho en la Facultad de Ciencia Jurídicas y Políticas de la Universidad de Carabobo. Docente en Postgrado en la asignatura Ética y tributación en el Programa de Especialización en Gerencia Tributaria. FaCES-UC.

E-mail: apacheco17@hotmail.com

Recibido: 19-08-2017 Aceptado: 25-08-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

53-72

Resumen

El término sujeto ha penetrado en todas las disciplinas académicas: historia, sociología, economía, por citar tan sólo algunas. Ha desatado debates intensos y ha provocado enfoques nuevos y perspectivas diferentes, operando como indicador de un proceso de cambios múltiples. Es en ese sentido, que, este artículo tiene como objetivo, mediante una metodología cualitativa, de tipo hermenéutico, mostrar las relaciones conceptuales existentes entre sujetos seleccionados para ello en permanente conexión con el verbo, como realizador de las acciones de esos sujetos. Con todo ello, se logró aportar a las ciencias tributarias el término sujeto tributario como unidad en la dualidad sujeto activo y pasivo, conformando a su vez la trilogía necesaria con los sujetos histórico y social.

Palabras clave

Sujeto tributario, histórico, social.

ABSTRACT

The term subject has come into all academic disciplines: history, sociology, economics, to name but a few. It has sparked deep discussion and brought about new approaches and different perspectives, operating as an indicator of a process of multiple changes. It is in this sense that this article aims, through a qualitative methodology, of a hermeneutic type, to show the existing conceptual relationships between subjects selected for it in permanent connection with the verb, as doing actions of those subjects. With all this, it was possible to contribute to the tax sciences the term tax subject as a unit in the active and passive subject duality, conforming in turn the necessary trilogy to the historical and social subjects

Keywords

Tax subject, historical, social

Sumario

1. Introducción. 2. Sujeto Tributario. 3. Sujeto Histórico y Social.

1. Introducción

La noción de sujeto ha estado presente en las grandes transformaciones de la sociedad, de la industrial a la post industrial, de la economía tradicional a la del acceso, del objeto al sujeto en la modernidad, de la crisis del sujeto en la postmodernidad y hasta la declaración de su muerte para activar provocaciones discursivas aún más intensas para debatir sobre un «nuevo» sujeto, depotenciación del sujeto moderno, construido sobre la idea de dominio sobre la naturaleza, de los otros y de si mismo nos conduce por el contrario a la concepción de un sujeto débil, quien en palabras de Vatimo referido por Bermejo (2005) sería un sujeto flexible, móvil, el que se revela más fuerte para vivir en la pluralidad y la complejidad.

La fortaleza del sujeto moderno refugiado en sus certezas, orden y simplificación en el marco de la lógica del dominio, no es suficiente para transitar la pluralidad (requiere de fundamento). Este nuevo sujeto será plural y transitivo, que se da en un movimiento de conexiones, sin referencias fijas, es un sujeto transversal también denominado plural, ya que, sus diversas competencias están internamente conectadas y entrelazadas, tal como ocurre en una red, pero sin plataforma, sin soporte, sin centro, mutable. El sujeto transita la metáfora de la red. La cualidad de sujeto es todo ser que computa, así lo define Morin (2002) actúa de forma ego-auto-céntrica y auto.-ego- referente Ser computante equivale a extraer información de su universo. La noción de sujeto reposa en el ego auto centrismo para concebir esta emergencia biológica del sujeto, ya que esta noción no tiene ciudadanía y en el auto ego referencia, es decir la lógica de la organización y de naturaleza propia del individuo viviente, es pues, una definición literalmente biológica. El problema del sujeto se encuentra planteado y replanteado no sólo en la tradición filosófica postcartesiana, en la lingüística con la pragmática del yo, el psicoanálisis, primera tentativa de antropología científica fundada de hecho en la idea de sujeto.

La noción de sujeto comporta una dimensión lógica, refiere Strawson (1958) en la cual los particulares constituyen el paradigma del sujeto. Vemos aquí el fundamento lógico del sujeto viviente no solamente es la singularidad/particularidad sino también la referencia a sí. De esa manera, la noción de referencia a sí, es indispensable para concebir correlativamente al individuo-sujeto viviente y la auto-geno-feno-organización. Emerge entonces, su realidad

compleja El sujeto viviente no es un sujeto puro, como el sujeto trascendental de las metafísica, como el sujeto puramente auto referente de una lógica abstracta, o como el actor de una teoría simplificada de los juegos. Constituye una cualidad o modalidad de ser, propia del individuo viviente unido a la auto-geno feno organización. El egocentrismo es permanente, pero parpadeante. Es exclusivo, pero relativo. Por ello, no existe egocentrismo puro. Auto referencia pura sino ego auto centrismo y auto exo referencia. El individuo-sujeto es inseparable de genos y oikos. Depende de un patrimonio genético anterior y de una ecología exterior. Morin (2002). Su definición comporta en un espacio, una especie, un pasado, un futuro, una comunidad, incluso. La relación de este concepto con la de verbo es crucial, pues el verbo posee esa misma temporalidad, entonces son análogos

El concepto biológico de sujeto, de acuerdo a Morin (2002) es un concepto multidimensional, tiene un esqueleto lógico organizativo y su carne ontológica existencial Sus caracteres multidimensionales giran en torno a que es un tipo de concepto lógico referencial por su carácter auto referente, distribuidor de valores. Organizacional en el sentido que es inherente y necesario a la auto geno feno eco organización. Ontológico en el sentido que su afirmación individual egocéntrica es inherente y necesaria para todo ser viviente Existencial porque cada uno de sus rasgos constitutivos comporta una dimensión existencial.

Estos caracteres son inseparables, disociar los aspectos lógico organizacionales de los aspectos lógicos existenciales sería descarnar y desvertebrar, en cualquier modo quitar vida a la noción de sujeto siempre se hace referencia al individuo fenoménico, al ser corpóreo. Sin embargo, el concepto de sujeto no es sólo multidimensional, es también un macroconcepto complejo que comporta un gran número de conceptos constitutivos, comporta auto información, auto conocimiento, auto reflexividad. Las instancias autorreferentes del cómputo son múltiples y pueden ser traducidas por los términos identificables entre sí aunque no idénticos del Yo, Mi, Sí. El sujeto, es una cualidad de ser, que al mismo tiempo que el individuo viviente del que es inseparable, emerge de la auto geno feno organización. La cualidad de sujeto está inmersa en la individualidad viviente. Es decir que la cualidad de sujeto depende de un proceso no subjetivo. Pero éste a su vez depende de ser sujeto computante. El sujeto nace de la vida La cualidad de sujeto no es un epifenómeno ni una superestructura de la individualidad sino una infraestructura la cual permite inscribir muy profundamente al individuo y al genos el uno en el otro.

La noción de sujeto, se inscribe en profundidad en el corazón mismo de la idea de auto geno feno organización. El sujeto es una cualidad fundamental de todo individuo. El sujeto es una cualidad fundamental de todo individuo viviente. Tenemos que asociar indisolublemente sujeto-individuo, el sujeto es el individuo tal como se refiere computacional, organizacional, ontológica, existencialmente a si mismo se auto trasciende en el para sí. El autos significa lo mismo, es la physis, ambos la vida. La relación autos individuo sujeto, comporta una complejidad lógica asombrosa, se trata de algo más que una relación

complementaria, concurrente, antagónica, se trata de dos términos que en su asociación inseparables tan pronto parecen de una extrema heterogeneidad como parecen no formar más que una misma identidad. El autos, efectivamente permite entre asociar y articular sin jerarquizar, sin reducir, oponer, pero reconociendo a la vez unidad y dualidad, complementariedad y oposición, todo lo que concierne a genos (organización generatividad, patrimonio genético) y fenos (existencia fenoménica individuo-sujeto) y se articula por sí mismo a oikos (auto-eco-organización Este paradigma permite pues concebir conjuntamente, distinta e inseparablemente en bucle al individuo, a la especie y al entorno

Este paradigma se opone al de simplificación clásico que determina infaliblemente, jerarquiza un término maestro y términos subordinados, reificación. El término maestro se convierte en una entidad sustancial. El paradigma de autos, no reduce no sustancializa, no jerarquiza y no es totalizante, constituyen tres paradigmas que forman un paradigma triúnico. El sujeto no es el ruido que perturba el mensaje científico es el mensajero y por lo que concierne a la ciencia de lo viviente, el mensaje. La idea de sujeto no es ni epifenomenica o secundaria sino consustancial a la idea de individuo viviente, ser sujeto feno ego eco re organizador no como epifenómeno tardío sino como foco lógico organizacional computarte práctico existencial del ser fenoménico o individuo. El concepto de sujeto no es un concepto cerrado ni trascendente, incluso allí donde afirma su dominación y libertad sigue estando poseído por el genos y determinado por el oikos Como todo lo de nuestro universo, depende de una organización autónoma, el individuo sujeto es dependiente de lo que lo hace independiente. De ahí la necesaria paradoja que no hay que quebrar al individuo sujeto, es la emergencia clave del autos y el foco del autos está en el corazón del individuo

El sujeto-individuo es un todo porque pertenece a una galaxia de miles de millones de inter-retroacciones atómicas y moleculares un montón de subsistemas y cada parcela de su existencia es fruto de una formidable movilización auto geno feno eco re organizadora. No es nada, porque no es nada más que un punto infinitesimal y fugaz en el espacio de la biosfera y en el tiempo de la evolución biológica. Es todo, porque es la totalidad concreta de la vida, su realización ontológica, la expansión de su complejidad. No es nada, porque no es más que un momento parcelar, un rasgo efímero entre nada y desvanecimiento Es todo porque es el puesto y el fin de la auto organización.

Es todo, ya que es la fuente de sus computaciones, acciones, comportamientos. Es fuente de su verbo. No es nada porque sus computaciones, sus acciones, sus comportamientos son geno-dependientes y eco dependientes entrañados en ciclos geno reproductores y eco dependientes. Es todo, porque cada individuo es para sí, el centro del mundo, valor absoluto, no es nada en este universo en el que es excéntrico minúsculo infinitesimal efímero. Este todo uno y uno todo.

Concebir el concepto de sujeto viviente como un producto de sujetos situados en una cultura, una sociedad, una historia. El sujeto es un concepto producido

por el sujeto humano, el cual, producido por una evolución biológica, no se puede elaborar este concepto más que en unas condiciones culturales y sociales dadas. El esfuerzo de complejidad es aleatorio y difícil. La estrategia del pensamiento complejo debe utilizar las fuerzas contrarias pero siempre a riesgo de hacerse sumergir por ellas, debe utilizar las fuerzas no direccionales para su propio desarrollo, con el riesgo de la dispersión y el vagabundeo. Debe desarrollarse de manera multidimensional y multipolar, la complejidad no es un fin, es un medio necesario. Por tanto, se reflexiona en primer lugar, sobre el sujeto tributario, por contener éste su propia dialógica entre sujeto activo y pasivo en un contexto marcado por un sujeto económico. En segundo lugar, se argumenta sobre el sujeto histórico el cual, al llevar implícito a los movimientos, contiene en su potencialidad nucleica verbos que pudiesen actuar como un presente perfecto, por aquello de su actuación en el pasado con repercusión aún en el presente dependiendo de su temporalidad al sentir cuáles son sus objetivos y establecer periodos de cumplimiento para que las acciones se institucionalicen, se requiere en todo caso, de verbos en infinitivo si asumen su perspectiva de lograr como objetivo o de lograr en función a un tiempo determinado en tanto meta, o de ambos en complementariedad. Se transita seguidamente por el sujeto social destacando al actor social en tanto realizador de la acción inmediata para transformar el contexto social implicante. En tercer lugar, se ubica conceptualmente al sujeto económico el cual es un agente; actúa por la acción del verbo y agencia por la misma condición.

2. Sujeto tributario

El Estado (sujeto activo y la Sociedad Civil (sujeto pasivo) constituyen los grandes artífices de la acción tributaria. En este espacio se analiza lo descrito por algunos autores que han propuesto un sin número de teorías que contribuirían al mejoramiento de la función del Estado en la idea de generar bienestar y desde el ángulo de la cultura tributaria la creación de sus valores que apoyen al nuevo modelo de cultura tributaria con fundamento al paradigma emergente.

Para Giddens (2000), el gobierno puede actuar en asociación con instancia de la sociedad civil para fomentar la renovación y el desarrollo de la comunidad, la base económica de tal asociación sólo puede ser eficaz si las instituciones del bienestar existentes se modernizan completamente. La nación cosmopolita ayuda a promover la inclusión social, pero también tiene un papel clave en fomentar los sistemas transnacionales de gobierno, donde la incorporación de nuevos valores genera la conciencia de la vida en el nuevo modelo de cultura tributaria en el sentido de que el autor lo fracciona de la siguiente manera

Para el autor en cuestión, los derechos de ciudadanía y los programas de bienestar fueron establecidos principalmente al tratar los Estados, de atraer a sus poblaciones y mantener su apoyo, un fenómeno que continuó durante el periodo de la Guerra Fría. Este hecho ha sido ignorado por muchos autores socialdemócratas entre ellos el más influyente, T.H. Marshall, citado por

Giddens, que ven el desarrollo de la democracia liberal y del Estado del bienestar como procesos más autónomos de lo que realmente fueron. En este sentido el modelo cultura tributaria vigente el cual incluye al sujeto tributario en sí, se ampara en el modelo newtoniano-cartesiano, individual y ha traído como consecuencia la débil percepción de la función social del Estado.

En relación a que deberíamos buscar maneras de desarrollar más ampliamente la democracia, la cuestión no es más o menos gobierno, sino reconocer que el gobierno debe ajustarse a las nuevas circunstancias de la era global, amparado por el nuevo paradigma emergente; y que la autoridad, incluida la legitimidad del Estado, ha de ser positivamente renovada de acuerdo a los postulados valorativos del nuevo modelo de cultura tributaria, el cual exige la equidad de relaciones intersujetos. En una sociedad postradicional, la autoridad ya no puede legitimarse mediante símbolos tradicionales o diciendo «así es como han hecho siempre las cosas», lo que ha imperado en nuestra sociedad individualista, fraccionada que distingue el paradigma emergente. ¿Cómo podemos democratizar la democracia sin justicia social entre el sujeto activo y pasivo? Las respuestas dependen en parte del contexto, que países distintos han seguido trayectorias diferentes, y tienen antecedentes constitucionales variables. Pero el foco central debe ser igual en todas partes, según Giddens (ob. cit.). Puede resumirse de la siguiente manera:

El Estado debe responder estructuralmente a la globalización. La democratización de la democracia implica antes que nada descentralización. La globalización da un impulso y una lógica fuertes a la devolución de poder hacia abajo, pero también a la atribución hacia arriba. En lugar simplemente debilitar la autoridad del Estado-nación, este doble movimiento es la condición para reafirmar esa autoridad, ya que este movimiento puede hacer al Estado más sensible a influencias que, en otro caso, le desbordan por todas partes.

El sujeto tributario en interconexión dialógica permanente debe contener las dos vertientes aquí indicadas: la globalización y la descentralización creando así nuevos valores en la configuración de un nuevo paradigma. El Estado (sujeto activo) deberá aumentar el papel de la esfera pública, dirigida a una mayor transparencia e imparcialidad, junto a la introducción de nuevas salvaguardas contra la corrupción. No es casualidad que gobiernos de todo el mundo hayan afrontado acusaciones de corrupción en años recientes. La razón no es que la corrupción esté aumentando, sino que la naturaleza del entorno político ha cambiando. Uno de los mayores cambios que afectan a la esfera política es que los gobiernos y los ciudadanos viven ahora cada vez más en un entorno único de información. Las formas existentes de hacer las cosas se someten a escrutinio y se amplía la gama de lo que es considerado corrupto o inaceptable.

En este sentido, debe existir acercamiento entre el gobierno y los ciudadanos. La eliminación de la percepción negativa acerca de los tributos por razones de incumplimiento con los servicios, lo que evidencia la ubicación en el paradigma tradicional, cosa que creemos debe extrapolarse con la participación justa y equitativa de un sujeto tributario actuando bajo los parámetros de una nueva

cultura tributaria, de características integradoras, globalizante y dejar a un lado el modelo tradicional hoy agotado y en cuyos resultados se observa su influencia negativa en el desarrollo de la gestión pública en general y de manera particular la gestión tributaria.

Para conservar o recobrar legitimidad, continúa el autor, los Estados sin enemigos han de elevar su eficiencia administrativa. Se desconfía del gobierno, a todos los niveles, en parte porque es engorroso e ineficaz. En un mundo en el que las organizaciones económicas responden rápidamente al cambio y son muy ágiles por sí mismas, el poder puede quedarse rezagado. Después de todo, el término «burocracia», con sus connotaciones concomitantes de papeleo, fue inventado para referirse al gobierno. La reestructuración del gobierno debiera seguir el principio ecológico de obtener más de menos, entendido no como una despedida de empleados sino como una mejora del valor producido. La mayoría de los gobiernos tienen todavía mucho que aprender de la mayor eficiencia de las empresas, donde los controles de objetivos, auditorías eficaces, estructuras de decisión flexibles y mayor participación de los empleados, siendo el último de éstos un factor de democratización, los socialdemócratas deben responder a la crítica de que, sin disciplina de mercado, las instituciones estatales se vuelven indolentes y los servicios que proveen son de mala calidad.

Nuevamente Giddens (ob. cit.), afirma que la presión hacia abajo de la globalización introduce no sólo la posibilidad, sino la necesidad, de formas democráticas distintas al proceso ortodoxo de votación. El gobierno puede restablecer un contacto más directo con los ciudadanos, y los ciudadanos con el gobierno, mediante los experimentos como democracia local directa, referendos electrónicos, jurados ciudadanos y otras posibilidades. Estos no sustituirán a los mecanismos de voto normales en el poder local y central, pero podrían convertirse en un complemento perdurable de ellos.

Esto permitirá la modernización del sistema fiscal, donde los valores matriciales sirvan del nuevo cambio hacia una cultura tributaria solidaria, colectiva, emergente. Los Estados sin enemigos dependen más que antes, si quieren conservar su legitimidad, de su capacidad para la gestión del riesgo. La gestión del riesgo como se subrayó antes, no concierne sólo a la provisión de seguridad, que es la forma en la que se ha entendido el riesgo en el contexto del Estado de bienestar, anclado en el modelo tradicional. Ni se refiere sólo a riesgos económicos, otros riesgos Gobernar tiene que ver necesaria e intrínsecamente con regular el cambio científico y tecnológico, a la vez que abordar las cuestiones éticas que suscita.

Definir según el autor, el riesgo, como se afirmó antes, no puede dejarse únicamente a los expertos. Requiere desde el principio un compromiso público. Entre las muchas situaciones diferentes que pueden producirse están aquellas en las que el peligro es serio, pero la confianza en la organización responsable es baja. Lo anterior ha caracterizado la gestión fiscal debido a que lo importante es el monto de la recaudación sin importarle los niveles de satisfacción social, igualmente bajo el pensamiento tradicional.

La democratización de la democracia no puede ser sólo local o nacional. La

democratización descendente supone la renovación de la sociedad civil. En conjunto, estos puntos definen una forma de gobierno que debería constituir el objetivo para que los socialdemócratas hayan de promover, El Nuevo Estado Democrático.

En este artículo se enfatiza en los elementos que consoliden el acercamiento de la sociedad civil en tanto sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo en la planificación de la gestión pública., ésta es la verdadera funcionalidad de un sujeto denominado aquí: tributario. En todos los aspectos arriba descritos, podemos afirmar que a pesar de la propuesta de cambios de Giddens (ob. cit.), la misma continúa anclada en el modelo tradicional porque el mismo se soporta en la división, en el individualismo que se identifica con una cultura tributaria, con un sujeto no estructurado, interconectado entre lo activo y pasivo.

En lo atinente al sujeto pasivo como parte del macroconcepto de sujeto tributario, quiere decir la sociedad civil, Giddens (ob. cit.), considera importante considerar el papel e preponderante que ésta posee en rol participativo que ha de tener en la puesta en marcha de nuevos paradigmas, sobretudo aquél por construirse en el ámbito de lo emergente, lo que supondrá la flexibilización de las relaciones intersujetos.

La promoción de una sociedad civil activa es una parte básica de la política de la tercera vía. La decadencia cívica es real y visible en muchos sectores de las sociedades contemporáneas, y no sólo un invento de políticos conservadores. Se observa un debilitado sentimiento de solidaridad en algunas comunidades locales y vecindarios urbanos, en los altos niveles de criminalidad y en las rupturas matrimoniales y familiares.

Esta actividad ha permitido que se distancie hasta hoy la sociedad civil y el Estado ya que cada uno siente separado del otro, sin embargo su explicación es la ubicación del pensamiento tradicional donde ha estado por mucho tiempo anclado en el pasado. El Estado y la sociedad civil deberían actuar asociado, cada uno para ayudar, pero también para controlar, la acción del otro. El tema de la comunidad es fundamental para la nueva política, pero no sólo como lema abstracto. El avance de la globalización hace que un foco solidario sea necesario y posible, debido a la presión que ejerce hacia abajo. «Comunidad» no implica tratar de recobrar formas perdidas de solidaridad local, se refiere a medios prácticos de apoyar la restauración social y material de barrios, ciudades y áreas locales mayores. No hay fronteras permanentes entre gobierno y sociedad civil. Dependiendo del contexto, el gobierno necesita a veces ser atraído más profundamente a la arena civil, otras veces debe retirarse. Donde el gobierno se aleja de la implicación directa, sus recursos pueden ser todavía necesarios para mantener actividades que los grupos locales asumen o introducen. Pero es sobre todo en las comunidades más pobres donde el fomento de la iniciativa local y el compromiso pueden generar un mayor rendimiento. Estas son las bases para estar en presencia de los rasgos de un sujeto tributario comprensivo.

La confianza disminuida en los políticos y otras figuras de autoridad es considerada en ocasiones como indicador de apatía social general. Una sociedad

crecientemente reflexiva es también una sociedad caracterizada por altos niveles de autoorganización. Una de las preocupaciones principales del gobierno debería ser contribuir a restaurar el orden ciudadano en tales grupos. La comunidad integrada de la clase trabajadora es una imagen recurrente, pero hoy día pertenece principalmente al pasado al modelo tradicional. El compromiso ciudadano está menos desarrollado en áreas y vecindarios marginados por la estela del cambio económico y social. La renovación de comunidades locales pobres supone incentivar la iniciativa económica como medio para generar una recuperación cívica más amplia. Las lecciones de la ingeniería social de los sesenta se han aprendido ya en todas partes. Estudios recientes indican que con un adecuado apoyo externo la iniciativa local puede invertir procesos de declive, incluso aquellos profundamente arraigados.

Por otra parte nos encontramos con otra forma de observar la cuestión, lo analizaremos a la luz de la visión del sujeto pasivo como parte imbricada con el sujeto activo, los cuales para este artículo conforman en simbiosis, el sujeto tributario. Para Francés (1999), el Estado es aquella parte de la colectividad o de la nación que se especializa en velar por el interés común y la cual se adjudica el monopolio del uso legítimo de la fuerza y la coerción. Normalmente, el Estado recibe recursos de los particulares, en forma de impuestos, para satisfacer necesidades sociales. Es un Estado servidor. En el Estado petrolero la relación está invertida, se usan recursos sociales, la renta petrolera, para satisfacer necesidades de los particulares. El hecho de la renta petrolera cambia la naturaleza del Estado. Se vuelve Estado proveedor. Se le da poco y se le pide mucho, pero sin realmente esperar demasiado. Al fin y al cabo, los reales que se gastan no provienen de nuestro trabajo y no los consideramos nuestro aunque en realidad lo sean.

Para el autor en cuestión, bien diferente sería nuestra actitud si cada venezolano adulto fuera accionista de PDVSA, recibiera su porción de renta petrolera y le cediera la mitad o más al Estado por concepto de impuestos nacionales, estatales y municipales. Sentiríamos que el Estado es nuestro servidor, en lugar de verlo como un papá rico y medio distraído. La verdadera reforma del Estado requiere cambiar la relación entre el Estado y esa colectividad que algunos llaman sociedad civil. Se trata de pasar de un Estado proveedor a un Estado servidor. Claro que, como servidor sus tareas no son muy pocas que digamos.

La relación del binomio sujeto activo-pasivo estaría amparada por el valor de la solidaridad, coparticipación y corresponsabilidad. Bases fundamentales del esbozo conceptual del sujeto tributario. En un país moderno, el Estado en tanto sujeto activo no puede limitarse al papel tradicional de gendarme o guardián del sujeto pasivo, para vigilar y castigar; promulgando y haciendo cumplir las leyes, garantizando la seguridad y defensa, y construyendo caminos y puertos. La intervención del sujeto activo como gestor de la economía es un hecho consagrado e irreversible en todo el planeta. En los países en desarrollo, sólo el sujeto activo tiene el poder y los recursos para actuar como promotor y orientador del esfuerzo colectivo que exige la tarea del desarrollo, esto permite pensar que

estamos ubicados en el paradigma tradicional.

No es sorprendente que en Venezuela, país petrolero y subdesarrollado, la acción del Estado se haya hecho sentir hasta en los sitios más inesperados e inverosímil. Pero no tiene que ser de esa manera. El campo de acción del Estado en una sociedad libre se puede delimitar siguiendo una regla bastante clara, el Estado como sujeto activo, debe asumir las tareas necesarias para el bienestar común, aquella que no se puede llevar a cabo la sociedad civil, es decir, los particulares. En Venezuela, el área de acción del Estado es más extensa de lo usual, y ello por dos razones. Por una parte, la renta petrolera pone en manos del Estado de recursos que le permitieron acometer inversiones industriales de gran envergadura, que en un país desarrollado pudo haber realizado del sector privado, pero que se estaban fuera del alcance de nuestros empresarios. Por otro lado, la pobreza de más de la mitad de nuestra población pone sobre los hombros del Estado la responsabilidad de suministrar los servicios médicos, educativos y sociales necesarios para nivelar la desventaja de los sectores más desposeídos, llevándolos a incorporarse efectivamente al desarrollo del país al decir de Francés (ob. cit). El Banco Mundial ha definido y clasificado el ámbito de intervención del Estado.

Para lograr la transición del Estado proveedor al Estado servidor es necesario que la sociedad civil realice todas las actividades que pueda mejorar razonablemente. Un estado servidor garantiza que el concepto de sujeto tributario emerja de un cimiento transformador hacia un nuevo modelo tan urgente como necesario de cultura tributaria.

Lo que necesita Venezuela es sujeto activo actuando con su contraparte, el sujeto pasivo para coadyuvar en esfuerzos que no pretendan mantener a la sociedad civil en situación de dependencia y sumisión permanente, mediante el control de la riqueza colectiva, sino por el contrario que propenda a desarrollar y capacitar a esa misma sociedad civil para entregarle su patrimonio al cumplir la mayoría de edad. En ese momento, el sujeto activo se convierte en sujeto tributario, al reconocer en términos de igualdad el reconocimiento de la existencia del otro, para juntos disfrutar de altos estándares de calidad de vida,

En Venezuela se enfatiza la identidad nacional con lo que tiene de concreto, inevitable e irreversible. Pertenecer a una nación es un hecho pasivo. Reconocer que somos un Estado-nación, más que una nación-Estado es fundamental para replantearnos la relación entre sociedad civil y Estado, y entre Venezuela y los demás países de América Latina. Descalificar el Estado nos permite verlo como servidor y no como patrono de la sociedad civil.

El sujeto tributario no puede, no debe alejarse de su intrínseca relación con los sujetos económicos, ya que, éstos son quienes realizan la actividad económica, el verbo en las ciencias económicas se expresa en términos de actividades, en otras palabras son pasos para el logro de un objetivo redactado en infinitivo. Una vez más se muestra las múltiples perspectivas de uso del infinitivo en relación a los sujetos a los que está haciendo referencia;

¿Cuál es entonces el sujeto real de la economía? ... es un sujeto que razona,

que decide y actúa por motivos egoístas y no egoístas, que maximiza sus beneficios, pero que también posee valores y tiene en cuenta el entorno cuando toma decisiones. Es la pregunta central de D'Elia, (2009) p. 42.

El sujeto en sus sinónimos seleccionados por algunos intelectuales, es un actor, es un agente; actúa por la acción del verbo y agencia por la misma condición. Es movido, incapaz según se observa de separarse de su verbo es quien le proporciona vida actuante. Siendo estático apela a los sinónimos de movimiento para fingir acción propia, pero es curioso que los autores no reconozcan conceptualmente que si un sujeto económico es un agente de la actividad, es verbo por partida doble. En otras palabras, verbo que agencia la actividad, y si la actividad es un infinitivo para el logro de una acción u objetivo, es un verbo que agencia el verbo, esa es mi traducción interpretativa.

Por el contrario, otro tipo de producción se genera en la nueva era del acceso y es el de la producción cultural se convierte de manera creciente en la forma dominante de la actividad económica, de acuerdo a Rifkin (2000). En los activos intangibles está el futuro de la nueva era. Aquí coincide con Tourraine, en cuanto al paradigma cultural. La era del acceso está gobernada por un nuevo conjunto de relaciones. En los activos intangibles está el futuro de la nueva economía, si es activo es movimiento, entonces es verbo contenido en el capital intelectual del ser humano.

La producción cultural en la nueva era se convierte de manera creciente en la forma dominante de la actividad económica, Rifkin, previamente citado, no se refiere a un sujeto sino a un nuevo tipo de individuo que se perfila. Ese individuo no acumula cosas, la vida entera se convierte en transacción comercial. El capital es el intelecto y la experiencia. La propiedad de objetos ha quedado obsoleta, el gran valor es el tiempo, el de la temporalidad del verbo en mi línea argumentativa un *verbum economicus* que se compra y se vende: se habla del VTV (valor del tiempo medio de vida). El nuevo producto económico consiste en la compra y la venta de experiencias. Las ideas y las imágenes son las que realmente se compran y se venden en la nueva economía-red. Si el mercado industrial se caracterizaba por el intercambio de cosas ahora en la nueva economía-red se caracteriza por el acceso a los conceptos que llevan consigo las diversas formas físicas. En la era del acceso y de las redes en las que las ideas constituyen la fuente principal del comercio, el objetivo soñado es adquirir el conocimiento de todo. Si la era industrial alimentaba nuestro ser físico, la era del acceso alimenta nuestro ser espiritual, emocional y mental, es decir, el sentir en procura de la fusión insoslayable de dos sujetos (activo y pasivo) que lucen en apariencia antagónicos pero en realidad son tan sólo uno y por eso se ha argumentado lo suficiente como sujeto tributario.

3. Sujeto Histórico y Social

Al igual que el verbo, se manifiesta en una temporalidad determinada tiene pasado porque su realización se congela en el tiempo y a ese pasado se le denomina simple, un verbo de esa naturaleza es por citar tan sólo uno, derivativo

del ser: Fue; un fue congelado. Cuando es complejo, requiere de un infinitivo y de un participio pasado para mostrar así esa cualidad y tendríamos utilizando el mismo verbo: ser: Haber sido. Muestra una historia de la realidad la cual aún tiene presencia, no se congeló, es un presente perfecto. Una acción que ocurrió en el pasado y aún tiene resonancia. Aunque válido es destacar, que el sujeto histórico define a un ente social que es capaz de transformar su realidad y con ello generar historia. Y el verbo que podría asumir su condición de histórico por aglutinante y movilizador es el verbo ser, reflejo dialógico de lo complejo en pureza infinitiva, tan individual como colectivo, se tiene en consecuencia que el sujeto histórico es tomar conciencia de la necesaria participación que debe asumirse en la toma de decisiones por las reivindicaciones de los oprimidos.

La historia de la humanidad se ha caracterizado por una multiplicidad de sujetos históricos portadores del ser colectivo al encarnar principalmente los valores de justicia e igualdad en defensa de sus derechos y protagonistas de protestas y luchas. Se interpreta que los más afectados del contexto histórico al asumir desde la posición del ser en singular del presente indicativo: yo soy esclavo, yo soy campesino yo soy trabajador, no generaba movimiento capaz de transformar, por la noción quizás de individualidad, se vieron forzados ante su realidad social a colectivizar sus esfuerzos para implicarse en la necesaria participación en procura de lograr los objetivos del ser, convirtiéndose de esa manera en ser histórico representando y luchando responsablemente, por los derechos e intereses de cada individuo y clase excluida, el proletariado, por ejemplo fue un tipo de ser histórico, pero no el único, es decir el sujeto privilegiado de la lucha de emancipación de la sociedad que de acuerdo a Hourtart (2006) no se situaba solamente en el plano de la economía, sino que también orientaba la configuración del Estado-nación. Indica que evidentemente la clase obrera como sujeto histórico no fue lineal. Existió el paso de movimiento a partido político, se registraron éxitos y procesos, victorias y recuperaciones de una clase para sí

Esa es la interpretación marxista, la cual encuentra el sujeto histórico en las clases sociales, definidas por sus intereses económicos, relacionadas por los modos de producción y las relaciones de poder constituyendo el conjunto de todo ello la formación socio histórica, de cada momento. No hay que olvidar que la mercantilización domina casi la totalidad de las relaciones sociales en campos como la cultura, la educación entre otros. Hourtart, referido previamente, indica la necesidad de cambiar, al exigir una acción estructural, globalizada de actores determinados con agentes precisos. Y éste es el nuevo sujeto histórico. El será plural, es decir conformado por una multiplicidad de actores. Coincidimos en la pluralidad, multiplicidad que en vez de actores o sujetos, he considerado ser, tal como ya se argumentó. Será multipolar ya que se desarrollará en los diferentes continentes. El nuevo sujeto histórico debe ser capaz de actuar sobre la realidad a la vez múltiple y global. Aunque para Mignolo (2007) la pluriculturalidad es la utopía en el plano del saber, la teoría política y la economía, la ética y la estética una meta utópica como parte de los derechos epistémicos

Por su parte, la visión del sujeto histórico para Tourraine (1999) es el conjunto de los grupos sociales sometidos tanto aquellos que forman parte de la sumisión real (representados por los antiguos movimientos sociales como los que integrarían el grupo de subsumidos formalmente (nuevos movimientos sociales). Para ser verdaderos actores colectivos necesitan cierta inscripción en la historia, una visión de la totalidad del campo dentro del cual se insertan, una definición clara del adversario y finalmente una organización.

Los movimientos nacen de la percepción de objetivos, como metas de acción, pero para existir en el tiempo requieren de un proceso de institucionalización. Se crean roles esenciales para su reproducción social. Así nace una permanente dialéctica entre metas y organizaciones. Se precisa enfatizar que el sujeto histórico al llevar implícito a los movimientos, tiene en su potencialidad nucleica verbos que si bien se ha expresado en párrafos iniciales pudiesen actuar como un presente perfecto, por aquello de su actuación en el pasado con repercusión aún en el presente dependiendo de su temporalidad al sentir cuáles son sus objetivos y establecer períodos de cumplimiento para que las acciones se institucionalicen, se requiere en todo caso, de verbos en infinitivo si asumen su perspectiva de lograr como objetivo o de lograr en función a un tiempo determinado en tanto meta, o de ambos en complementariedad.

Pero en un mundo transformado en escenario virtual en el cual toda experiencia es una simulación por influencia del desarrollo de las nuevas relaciones sociales producto de la tecnología triunfa el inconsciente y es lo que Baudrillard citado por Rifkin (2000) denominó giro histórico radical. Llegar a ser, desplaza al ser. El nuevo yo, tiende a considerarse como una historia en marcha. La historia constantemente actualizada y reeditada. Lo que algunos estudiosos denominan el declive de la conciencia histórica y el auge de la conciencia terapéutica. El sujeto histórico sacrificaba el presente por el futuro, el sujeto terapéutico vive el presente y abandona cualquier pretensión histórica. Se desvanece el sentido de tiempo histórico. Baudrillard ya citado previamente enfatiza: Ya no existimos como sujetos sino como terminales de múltiples redes. La nueva personalidad relacional es tan fluida y transitoria como las redes en que la gente se implica. Millones de usuarios crean personalidades on line. Lo que cuenta es el ahora, ser capaz de sentir y experimentar el momento. Pasamos del principio de realidad al principio del placer. No hay un régimen social al que podamos aspirar sino una multitud de experimentos culturales, todos igualmente válidos, según esta visión.

El sujeto histórico al considerarse como un sujeto de temporalidad, se inserta a objeto de cumplir sus funciones, en un contexto social y cuando las realiza, su clasificación es otra y cede el paso a un sujeto el cual se denominará sujeto social quien de acuerdo a Tourraine (2005) significaría: «resistir» al tiempo en función de constituirse en actor transformador de su medio. El concepto conlleva a interpretar la relación intrínseca entre sujeto histórico y sujeto social, ya que, el histórico tendrá de algún modo que garantizar su incidencia en el tiempo, resistiendo la inclemencia de su porvenir para transformar su contexto social.

Tourraine con su definición de sujeto incluye un sinónimo de movimiento al

expresarlo como actor transformador. Está cercano, comprometido con su acto para experimentarse en su existencia, así lo interpreto en el continuum discursivo del sujeto histórico actuando en un contexto social globalizado que sólo puede explicar a partir de las acciones lo que son capaces de proponer y de ejecutar en un mundo de flujos de comunicación en red. La globalización ha debilitado las tradicionales formas de vida social. Ya no podemos, ya no debemos pensar socialmente, los hechos sociales; enfatiza Tourraine (2005), sugiere que todo el cuerpo interpretativo en el que la ciencia social fundamentaba su organización y sus líneas de actuación ya no es funcional para comprender el mundo.

En la evolución teórica de su obra, fortalece la función del actor social en su cronología textual en Sociología de la acción (1965) cuya temática se centra en el análisis de cuatro categorías: modernidad, democracia, acción social y emancipación. Fue pionero al introducir estudios teóricos sobre movimientos sociales en la Academia, generando relevantes discusiones en torno a fenómenos sociales, tal como ocurrió con el movimiento estudiantil del mayo francés del cual fue participe desde su rol de profesor universitario activo, al igual que Foucault, dos actores sociales de alto calibre intelectual quienes en ese entonces ni siquiera imaginaban la existencia del fenómeno de la globalización.

Se observa en cuanto a los objetivos de los movimientos sociales que éstos marcan las pautas de actuación de una época. Conseguir derechos políticos, fue uno de los grandes objetivos de la Revolución Francesa. Un siglo después, el problema era reconocer derechos sociales, básicamente a los trabajadores y, específicamente, a los obreros. A inicios de este siglo, el objetivo fundamental es defender los derechos culturales, las categorías básicas son hombre o mujer porque no hay ser humano que no sea masculino o femenino, incluso los que intentan pasar de un sexo a otro, viven una situación tan dramática que demuestra la gran importancia de estas categorías. Por debajo de este nivel se encuentran todos los movimientos sociales de defensa de minorías: nacionales, religiosas, étnicas, lingüísticas, sexuales.

De manera tal, que las categorías como clase y trabajo, expresadas en el sujeto histórico ya no explican el mundo en que vivimos y es a partir de un paradigma cultural que se podrá explicar lo social apelando a un sujeto personal. Teniendo de este modo, que los movimientos sociales se trasladan a los culturales, aquí quizás Tourraine muestra su influencia como actor social en lo cultural del mayo francés, aunque no hay que olvidar que estamos transitando por el mundo cultural globalizado cuyas fuerzas protagónicas y antagónicas son las identidades individuales pugnando por las identidades culturales colectivas. La pregunta clave es este sentido: ¿Sujeto o actor social? La noción de sujeto y actor social en la sociología han sido ampliamente utilizados para definir al realizador de la acción social, sin embargo el sujeto, al igual que en la gramática tradicional se le ha otorgado mayor notoriedad discursiva, a mi modo de interpretar porque éste provee una imagen de conexión ideal con lo social, al estar ese sujeto, «sujeto» a la sociedad más que actuante en su función verbal de esa sociedad en tanto actor social.

Y es además importante destacar, que la acción social, desde tiempos de

Weber hasta el siglo que transcurre ha sido uno de los temas centrales de la sociología y tenemos tan sólo por citar un ejemplo al mismo Tourraine, ya referido previamente, quien se ha debatido en su propia polémica de uso entre sujeto y actor social y ofrece una nueva versión de un «sujeto» de la acción social, es decir si nos ceñimos al orden lógico gramatical, sujeto y verbo en contigüidad representado obviamente por la acción y no a la inversa: Acción del sujeto social, para así invertir la lógica gramatical dada. Sujeto y actor social se han utilizado como sinónimos, pero sujeto da una noción de colectivo y actor de individuo, el sujeto representa en sí a muchos sujetos y el actor se ha asumido a su vez como transformador de sí como individuo más que como sujeto colectivizante. El sujeto no transforma si no lo acompaña un verbo, el actor social realiza la acción inmediata para transformar el contexto social implicante. He allí una breve argumentación del asunto sociológico en su aparato conceptual tradicional.

Por su parte la sociología al debatir sobre el sujeto social, el sujeto de la acción social o los actores sociales, está reconociendo la diversidad con respecto a las especificidades de las culturas y cada individuo o actor con respecto a la globalización. Y así nos acercamos al tema central: de la acción social en primera instancia, generalizar las normas de producción y consumo o por otra, aceptar y fomentar de ese modo esa diversidad la cual afecta los comportamientos y valores de la sociedad globalizada.

En retrospectiva fue Weber (1977) quien consolidó una teoría para la comprensión interpretativa de la acción social a fin de llegar con ella una explicación causal de su curso y sus efectos. Sostuvo que, en la palabra acción se incluye todo el comportamiento humano, en tanto el individuo que actúa, le otorgue un sentido subjetivo. La subjetividad viene a ser la clave interpretativa para comprender al humano desde lo humano, ella permite observar motivos, reacciones, emociones y significados propios en conexión con nuestras acciones sociales y éstas se clasifican en tres tipos, a saber: Los propósitos, los cuales como se sabe se redactan con verbos en infinitivo Al rescatar, en un nuevo sentido la voluntad, los sentimientos, los deseos y las aspiraciones de los actores se les dotó de un carácter más dinámico, esto es, comenzó a vérselos como actores poseedores de propósitos.

Los motivos y significados concretos de otra persona que acompañan sus acciones sociales específicas, el significado promedio común es aproximado de algo que le dé un grupo de personas, y el significado atribuido a un actor ideal hipotético en el modelo simbólico de acción que construye el cultivador de las ciencias sociales. Se puede adicionar que no sólo el cultivador de las ciencias sociales sino todo aquel que interesado por lo humano aplique los tipos de subjetividad como es el caso del educador en su ámbito socio educativo, de allí el legado de la sociología a las Ciencias de la Educación. Aunque importa destacar que, Weber fue un teórico imaginario ya que trató a las instituciones, países y otras totalidades similares no humanas como entidades reales. Con estos modelos se interpretaron acciones, esta vez históricas para crear explicaciones causales de ellos. Adecuó un concepto subjetivo a las acciones

humanas, sin confirmación y para ello utilizó la Verstehen, o comprensión, que luego pueden ser aplicados a la acción social. Fue un reconstructor imaginario de la realidad

Mead (1968), por su parte, invitó a observarnos imaginariamente a nosotros mismos, a nuestros actos y a nuestro diálogo interior desde el punto de vista del otro generalizado. La acción social toma en cuenta a otras personas al incorporar una visión imaginativa de sus intereses y reacciones en el plano original de tales acciones. Aprender a interpretar el propio yo, es la clave para comprender las acciones sociales de los demás y éstas mismas acciones sociales a su vez alterara progresivamente la naturaleza de los «yo» propios Y de Los «yo» imaginados. Conectó la identidad individual a la acción y la sociedad a la estructura social. La acción es concebida como conducta construida por el actor en lugar de respuesta obtenida a partir de cierto tipo de organización preformada en él. El individuo, el hombre se comunica por medio de gestos y símbolos sociales significantes y como resultado de la cual el organismo con espíritu pasa a ser un objeto para sí mismo y adquiere el mecanismo del pensamiento reflexivo. El espíritu es la subjetivización, dentro del individuo, del proceso social en que surge el significado, ese es su sustento teórico.

Por su parte, Blumer (1969), estableció tres principios para sustentar la interacción simbólica. Acotando que: 1. Los seres humanos actúan hacia las cosas sobre la base de los significados que éstos tienen para ellos. 2. El significado de tales cosas surge de la interacción social que uno tiene con los demás y 3. Estos significados se manejan y modifican por medio de un proceso de interpretación que utilizan las personas al tratar con las cosas que encuentran. En la jerarquía que ofrece de sus principios enfatiza los significados de la acción, mientras que Weber tal como se acotó en párrafos previos referidos a la acción social jerarquiza al propósito en primer lugar en tanto vector de la acción, seguido de los motivos que asisten a esa acción para en última instancia proveerle significado. Teniendo de esa manera que, el interaccionismo simbólico convierte a los sentidos en un fenómeno típicamente sociológico. De los significados se producen las realidades que construyen el «mundo real» dentro de la cual transcurre el mundo de los individuos del grupo, la acción social debe ser estudiada en términos de cómo se forma. El estudio de la acción se hace desde el otro, es decir desde el actor desde lo que percibe, interpreta y juzga, Desde allí habrá que determinar los significados o en todo caso imaginarlos. Asumir el papel del actor y ver su mundo desde su punto de vista, ésta es la propuesta de Blumer, un reconstructor de realidades desde el otro, papel que debe asumirse si se realizan investigaciones científicas c de tipo cualitativo. La lingüística más que la estadística permite ese subrepticio desplazamiento del otro en mí.

Conclusiones

Las derivaciones conceptuales apuntan al reconocimiento de la necesaria trilogía intersujetos, un sujeto tributario sin soporte teórico de un sujeto histórico y sujeto social sería por supuesto un sujeto descontextualizado, un sujeto histórico y social sin considerar la potencia del ámbito conómico sería un sujeto desvanecido ante el flujo dinámico de las condiciones que operan en el mercado y todos ellos funcionan con la condición natural de un sujeto a decir biológico, quien agencia todas esas acciones, por ello la especial consideración que se refleja en los verbos en tanto complemento incondicional de los sujetos.

Se reconoce entonces el lugar privilegiado que ha tenido la categoría sujeto, a los efectos de generar debates intensos sobre su propia naturaleza, aunque válido es también reconocer que en el ámbito de la acción, es el verbo «ser» el que provoca tanta incertidumbre, tanto así, que a través de los siglos aún prevalece la pregunta, precisamente sobre eso que denominamos «ser». Las interrelaciones se movilizan entonces de sujetos a seres, en consecuencia se ha transitado de un sujeto tributario a un ser sujeto tributario, de un ser histórico a un ser sujeto histórico, de un sujeto social a ser sujeto en complementariedad, de la trilogía neces

Lista de Referencias

- Bermejo, Diego. (2005). **Postmodernidad: pluralidad y transversalidad**. Editorial Anthropus. México.
- Blúmer, Hebert. (1969). **El interaccionismo simbólico: Perspectiva y método**. Barcelona Hora D.L. España.
- D'Elia, V. V. (2009). **El sujeto económico y la racionalidad en Adam Smith**. Revista de economía institucional, 11(21).
- Giddens Anthony (2000) **La tercera via. la renovación de la socialdemocracia**. Primera edición. Taurus Pensamiento. México.
- Guillén, Gladys. (2007). **Reflejo unimetodológico de la acción cuantitativa en los trabajos de grado de Contaduría Pública de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública de FaCES UC**. Campus Bárbula. Arjé. Revista de Postgrado. FACE-UC. Vol. N° 1. . p.p 64-86.
- Guillén, Gladys. (2008). **Lo multiperspectivo del objetivo: infinitivo para la acción**. Revista Ciencias de la Educación. FACE. UC. p.p 139 -152.
- Guillén, Gladys. (2010). **El sentir complejo del verbo en Educación Superior**. Tesis mención honorífica. Facultad de Ciencias de la Educación. Universidad de Carabobo.
- Guillén, Gladys. (2011). **Ética de la poética indígena venezolana**. Revista Educación en Valores. Universidad de Carabobo. N°. 15, pp. 56-65.
- Guillén, Gladys. (2013). **Episteme tributaria en investigaciones de educación superior**. Arjé. Revista de Postgrado FACE-UC. Vol. 7 N° 13. Julio-Diciembre 2013 / 209-240.
- Guillén, Gladys. (2016). **Investigación científica y ficción desde un cuento:**

- «**El grito de Fortunato**». Arjé. Revista de Postgrado FACE-UC. Vol. 10 N° 18. Enero– Junio 2016/ pp.548-556.
- Hourtart, Françoise. (2006). **Los movimientos sociales y la construcción de un nuevo sujeto histórico**. Ponencia en el marco del V Encuentro hemisférico contra el ALCA y el libre comercio: Verdad contra maldad. Cuba.
- Mead, George. (1968). **Espíritu, persona y sociedad**. Editorial Paidós. Buenos Aires.
- Mignolo, Walter. (2007). **La idea de América Latina**. Editorial Gedisa. Barcelona. España
- Morin, Edgar. (2002). **El método II. La vida de la vida**. Quinta edición. Cátedra Teorema. Madrid. España.
- Pacheco Adrian. (2008). **Reconocimiento de los derechos individuales por la sociedad en el marco de una tolerancia jurídica**. Revista Educación en Valores. Universidad de Carabobo. Enero - Junio 2008 Vol. 1 N° 9.
- Pacheco Adrian. (2011). **La gestión de la ética n la gerencia pública municipal bajo una concepción administrativa de la calidad**. Revista. Estudios gerenciales y de las organizaciones. ISSN: 1317-3337, pp. 31-43.
- Pacheco Adrian. (2012). **Dimensión ética de la responsabilidad en los gobiernos locales**. Capítulo de libro. Compiladora: Giraldo de López, Marisela. ISBN Obra Independiente: 978-980-12-5919-0.
- Rifkin, Jeremy. (2000). **La era del acceso**. Editorial. Paidós. Barcelona España.
- Touraine, Alan. (1965). **Sociología de la acción**. Editorial. Paidós. Buenos Aires. Argentina.
- _____ (1999). **¿Cómo salir del Capitalismo?**. Editorial. Paidós. Buenos Aires. Argentina.
- _____ (2005). **Un nuevo paradigma para comprender el mundo de hoy**. Editorial Paidós. Buenos Aires. Argentina.
- Villalba, L. y Guillen G. (2015) **Relación Dialogante en la Investigación Tributaria de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo**. Artículo publicado en la Revista Tributum N° XXIV, (arbitrada). Universidad Católica del Táchira. Venezuela.
- Villalba, L. y Guillen G. (2015) **Meta cognición Holográfica y Meta Conocimiento Tributario en el Discurso Doctoral**. Artículo publicado en la Revista Tributum N° XXIV, (arbitrada). Universidad Católica del Táchira. Venezuela.
- Villalba, L.; Guillen G. y Pacheco A. (2014) **Gestión Tributaria Municipal: Lineamientos para la Elaboración de un Código de Ética..** Artículo publicado en la Revista Tributum N° XXIII, (arbitrada), pag. 51-64. Universidad Católica del Táchira. Venezuela.
- Villalba, L. Villalba, L.; Guillen G. y Pacheco A. (2014) (2010) **El Tributo como Tema de Investigación en la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Publica, campus de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo**. Artículo publicado en la Revista Tributum N° XXIII, (arbitrada), pag. 25-49. Universidad Católica del Táchira.

- Venezuela.
- Guillén G. (2013). **Episteme tributaria en investigaciones de educación superior**. Arjé. Revista Postgrado FACE. UC. Volumen 7. Venezuela
- Villalba, L. (2010) **Mega Tendencias del Conocimiento Tributario**. Ponencia presentada en el VII Congreso Nacional y 1° Internacional de Investigación de la Universidad de Carabobo.
- Villalba, L. (2010) **Cultura Tributaria, Percepción y Representación desde la experiencia Investigativa**. Artículo publicado en la Revista Tributum N° XIX, (arbitrada), pag. 271-288. Universidad Católica del Táchira. Venezuela.
- Villalba, L. (2008) **Propuesta de un Modelo de Cultura Tributaria en el contexto del paradigma emergente**. Tesis doctoral no publicada. Convenio UNESR-UC. Venezuela.
- Villalba, Leonardo (2008). **Intersubjetividad en el texto doctoral desde el contexto operacional de una línea de investigación**. Ponencia presentada en el marco del evento doctoral. I Encuentro Metacognitivo y holográfico en la deconstrucción del texto doctoral. Facultad de Ciencias de la Educación. Universidad de Carabobo.
- Villalba, L. (2006) **El Papel de la Cultura Tributaria en la Responsabilidad Social**. Libro arbitrado de Responsabilidad Social, su Inherencia con las Micro Pymes, el Turismo y las Escuelas Universitarias de Gerencia. Primera edición. Dirección de Postgrado FaCES-UC. Venezuela.
- Villalba, L. y Natera J. (2002) **Aspectos Subjetivos en la Calificación de los sujetos pasivos en la Relación Jurídica Tributaria en la Ley de Impuesto sobre la Renta**. Trabajo de Ascenso a la categoría de Titular dentro del escalafón universitario. Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Villalba, L. y Natera J. (1997) **Aspectos Legales del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor**. Trabajo de Ascenso a la categoría de Asociado dentro del escalafón universitario. Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Villalba, L. (1996) **Evaluación Curricular del Programa de Especialización en Gerencia Fiscal administrador por la Dirección de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo en el marco de la Validez Externa**. Tesis de Grado para optar al grado de Magister en Curriculum. Mención Evaluación Curricular. Universidad Bicentenario de Aragua. Venezuela.
- Villalba, L. y Natera J. (1994) **Aspectos Normativos de la Retención en materia de Impuesto sobre la Renta y su Aplicación Práctica**. Trabajo de Ascenso a la categoría de Agregado dentro del escalafón universitario. Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Villalba, L. y Natera J. (1992) **Formas de Extinción de la Obligación Tributaria aplicadas al Impuesto sobre la Renta**. Trabajo de Ascenso a la categoría de Asistente dentro del escalafón universitario. Universidad de Carabobo. Venezuela
- Weber, Max. (1977). **Economía y sociedad**. Vol. I. **Los conceptos sociológicos fundamentales**. Fondo de Cultura Económica. México

ÉTICA Y TRIBUTACIÓN ¿UNA CUESTIÓN DE CULTURA?

Leonardo Ernesto Villalba González

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Jefe del Departamento de Economía y Derecho de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública; Docente-investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario; Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Gerenciales FaCES lvillal2007@gmail.com

Gladys Maribel Guillen

Lic. en Educación, Mención Inglés. Universidad de Carabobo. Doctora en Ciencias de la Educación. Máster en Investigación Educativa. Miembro activo del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT), coordinando la línea de investigación Procesos y Productos de la Investigación. Profesora Asociada en la cátedra de Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables . E-mail. maribelguillen21@yahoo.com

MCs. Adrian Pacheco G.

Magister en Administración de Empresa. Mención Gerencia. Especialista en Gerencia Tributaria. Investigador del Centro de Investigación y Desarrollo de las tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Docente en Filosofía del Derecho en la Facultad de Ciencia Jurídicas y Políticas de la Universidad de Carabobo. Docente en Postgrado en la asignatura Ética y tributación en el Programa de Especialización en Gerencia Tributaria. FaCES-UC.

E-mail: apacheco17@hotmail.com

Recibido: 03-09-2017 Aceptado: 10-09-2017

Revista Tribûtum N° 3 / 2017 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

73-94

Resumen

La cultura es un elemento constitutivo de toda sociedad. Al momento que se especifica su contexto y la determinamos como tributaria, se desea evidenciar su interconexión con los dos elementos más importantes de su constitución como tal, como lo son: la ética y la tributación. Utilizando como método el análisis de contenido se revelan desde el año 2006 hasta el 2017, los conceptos de mayor uso utilizados por los cursantes del Programa de la Especialización en Gerencia tributaria del Postgrado de FaCES-UC desde la visión de los co-fundadores de la cátedra de ética. Los resultados obtenidos indican que es necesario aplicar el modelo de cultura tributaria creado desde el paradigma emergente Villalba (2008) porque no existe formación conceptual en este aspecto.

Palabras clave

Cultura tributaria, ética, tributación

Abstract

Culture is a constitutive element of every society. When we specify its context and determine it as tax, we want to show its interconnection with the two most important elements of its constitution such as ethics and taxation. Using as a method the analysis of content are revealed from 2006 to 2017, the concepts of greater use used by the students of the Specialization Program in Tax Management of the Postgraduate Course of FaCES-UC from the vision of the co-founders of the Chair of ethics. The results indicate that it is necessary to apply the tax culture model created from the emerging paradigm Villalba (2008) because there is no conceptual training in this aspect.

Keywords

Tax culture, ethics, taxation

Sumario

1. Introducción. 2. Una Cuestión de Cultura Tributaria. 3. Ética y Tributación.

1. Introducción

Cabe señalar que la cultura tributaria no formalizada de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública y del postgrado en Gerencia Tributaria, campus Bárbula, de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, ubicada en la Gran Valencia, Estado Carabobo, conlleva a estar inmersos en sus procesos de formalización. Estas ideas donde el pensamiento tradicional continúa su regencia y el emergente lucha por instalarse, en ese vaivén ya desde hace aproximadamente dos décadas de discursividad en las aulas, concretamente a nivel de pregrado en indagaciones en el contenido de la asignatura Derecho y Legislación Fiscal, cambiada en el año 2001 por Derecho Financiero debido a la naturaleza de su contenido y continuando con los ajustes derivados del proceso evolutivo que a partir del mes de febrero 2008 se actualiza su contenido programático, como consecuencia de la intervención de la Gestión Tributaria (GT) en las investigaciones realizadas por Villalba, que da un giro en la percepción, representación y significación tributaria de acuerdo a los requerimientos académicos derivados de las investigaciones realizadas.

Estamos viviendo una etapa de transición de una manera de pensar concreta y lineal a otra con base en la persona, su pensamiento intuitivo y creativo. En los momentos actuales están coexistiendo estas dos formas de pensar, y si recordamos que son fuerzas que constituyen energías de diferentes polaridades, por su dinámica generan tensiones, las cuales estamos sintiendo, tanto a nivel mundial como nacional, regional y local; pero es el caso que aún no nos hemos capacitado integralmente para comprender en esencia lo que está sucediendo.

Es en consecuencia relevante establecer los puntos de intersección que han tenido en términos de convergencia y por supuesto trayectoria lo referido a la cultura tributaria para su difusión investigativa desde el año 2006 con la elaboración y aplicación por Villalba (0b cit) de un taller en el Programa de Especialización de Gerencia Tributaria de la FaCES UC: denominado: ***Estudios de Problemas Tributarios Venezolanos e Internacionales***. Aún vigente por su contenido de insumo para un nuevo modelo de cultura tributaria el cual puede ser replicado por los niveles altos de validez cualitativa que posee. Se selecciona entre los variados componentes de su estructura, el que tiene que ver con los conceptos emitidos en cuanto a la cultura tributaria cuyo contenido implícito son los valores dentro del aspecto ético confrontando las visiones tanto del paradigma clásico, lineal como el del paradigma emergente. Resulta de interés

mentonar que la ética como tema y problema ha tenido como fortaleza el poseer una cátedra desde el Postgrado y los investigadores de este artículo pertenecemos a ella en tanto co-fundadores. Es por eso que, Guillén reporta en esta investigación los resultados obtenidos de su investigación realizada precisamente considerando la Cohorte del año 2006, quiere expresar que se realizaron dos investigaciones en cuanto a la ética considerando el mismo período. Allí la convergencia. En la trayectoria de análisis conceptual con adscripción de las líneas de investigación: Megatendencia Tributaria y Procesos y Productos de la Investigación pertenecientes al Centro de Investigación de la Tendencia y Cultura Tributaria, se realiza en esa misma investigación el respectivo análisis hasta la cohorte 2011 del curso Introductorio de Ética y Responsabilidad Social del Programa ya mencionado. Siguiendo la actualización de la trayectoria se actualiza la investigación con datos obtenidos de Pacheco (2017) en el curso Introductorio de la asignatura hoy denominada: Ética y tributación. Existen, como ya se reveló puntos de intersección los cuales se mostrarán seguidamente.

2. Una Cuestión de Cultura Tributaria

Con la finalidad de cumplir con esta etapa de promover la transformación del pensamiento de los sujetos que participaron en un taller: ***Estudios de Problemas Tributarios Venezolanos e Internacionales***. Dicho taller se ofreció con carácter electivo en el primer cuatrimestre del año 2006 diseñado y aplicado por Villalba en co-mediación con otros investigadores. Participó un grupo voluntario, constituido por veintinueve (29) participantes de la Especialización en Gerencia Tributaria, Cohorte 2006 del Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, al participar activamente en la experiencia, contribuyera a incrementar su experticia para la construcción del Modelo de Cultura Tributaria desde el paradigma Emergente, referido a las percepciones, representaciones y significaciones tributarias, construidas durante el curso, para un modelo de cultura tributaria que fidelice las relaciones Fisco-Contribuyente y; presentación de las construcciones sobre los avances parciales presentados por los equipos durante el periodo lectivo sobre cultura tributaria.

Dentro de estos rasgos nos hicimos conscientes del privilegio que desde este nuevo paradigma se le otorga a la subjetividad, con lo cual entendimos la razón por la que se ubicó al ser humano, en el centro del modelo en construcción, desde donde podemos emplear los mismos términos conocidos en el anterior paradigma, pero dándoles nuevas definiciones.

Para alcanzar el propósito del taller se les aportó a los participantes de la experiencia el material de apoyo que estuvo constituido por capítulos sobre los siguientes temas: reconstruir a Venezuela de José Moreno L., aprendizaje significativo de Ausubel, capital social de Kliksberg la función mediación del docente y la intervención Educativa, la cultura tributaria de Roy Rivera y Carlos Sojo, desarrollo sostenible y economía ecológica. integración medio ambiente–desarrollo y economía ecológica de Luis Jiménez Herrero y herramientas para

trabajar en mediación.

Otro grupo para enriquecer la información del taller, fueron enviados vía electrónica por los mediadores a los correos de los participantes en la medida en que fueron administrando las Unidades del microcurrículum.

Con esta premisa, en este Estudio de Caso hemos construido la realidad social, a partir de procesos de observación directa llevada a cabo a lo largo del cuatrimestre, en el cual se realizó interacción del mediador con el resto de los miembros del sujeto investigado, construido inicialmente por treinta y cinco (35) participantes del estudio, reducido luego a veintinueve (29) quienes terminaron la experiencia, debido al retiro voluntario del programa de seis (6) de los treinta y cinco (35) participantes.

Las preguntas centradas que guiaron el estudio han sido formuladas según sigue: ¿Cómo percibe usted la actitud del venezolano en referencia a la cultura tributaria, en cuanto a: A) su condición de creencias; B) Valores y; C) Sus compromisos con el entorno? ¿Qué significación tiene para usted los siguientes conceptos: A) Percepción; B) Representación y; C) Significación en materia tributaria? ¿Qué conocimiento tiene usted sobre los elementos direccionadores de un modelo de cultura tributaria en cuanto a misión, visión y valores? ¿Desde su perspectiva defina cultura tributaria? ¿A su juicio que tipos de valores están presentes actualmente en la cultura tributaria?

El diagnóstico realizado evidenció que los participantes activaban niveles básicos de conocimiento concretado en memorización, así también emplearon expresiones que revelaban uso de pensamiento lineal.

Este instrumento estuvo integrado por doce (12) interrogantes cuyas respuestas posibilitaron obtener información de entrada, la cual en este Estudio correspondió al diagnóstico; el desarrollo del primer instrumento se consideró como etapa de inicio a la incentivación de procesos cognitivos, metacognitivos, habilidades cognitivas, metacognitivas y afectivas.

El procesamiento de la información siguió los siguientes pasos:

1. Se realizó un análisis previo.
2. Se procedió a la categorización de la información, tomando como referencia la percepción, representación y significación tributaria.
3. Se categorizó el tipo de respuesta: a) Tradicional, b) Emergente.
4. Se incorporaron los títulos de los procesos propuestos en el instrumento original, y se relacionaron con las respuestas.
5. En cada uno de los pasos mencionados se establecieron como parámetros, los rasgos del perfil de conocimiento, pensamiento y afectividad con la finalidad de lograr una relación entre la respuesta aportada por el participante y los rasgos del perfil indagado.
6. El segundo instrumento denominado Post-test aportó resultados que fueron actualizados mediante diversas tablas, así también se emplearon ilustraciones para visualizar la preferencia de los rasgos de interés.

En síntesis, el procesamiento de la información ocurrió de la siguiente

manera:

1 al 29 a Valores Tributarios como: tolerancia, participación, equidad, puntualidad, reciprocidad, compromiso, honestidad, confianza, civilidad, calidad de vida, retribución, capital social, integridad, transparencia, correspondencia, responsabilidad, gobernabilidad, libertad con responsabilidad, responsabilidad social, justicia, conocimiento, sinceridad, comprensión, intersubjetividad, sustentabilidad, concertación, compensación, cohesión y corresponsabilidad.

En cada tabla debidamente identificada, está dividida en tres columnas denominadas, la primera Valores Tributarios donde se identifican cada uno de los participantes del taller con un valor tributario, según los criterios antes descritos, en la segunda están los componentes de la cultura tributaria actual, aquí se refleja las respuestas suministradas en el test-diagnóstico en relación a lo que consideró pertinente sobre la cultura tributaria vigente en función de la interrogante planteada y; la tercera columna los componentes que según los Valores Tributarios deben estar presentes en la nueva cultura tributaria, quedando demostrado los cambios de pensamiento de los mismo condesados en las tablas.

Por otro lado, partiendo de la información en las tablas, inmediatamente se construyen dos gráficos debidamente numerados, en uno la síntesis del diagnóstico con su correspondiente interpretación y en el otro, la síntesis del post-test con las evidencias importantes extraídas de ellos que evidencian los cambios de pensamiento tanto de un paradigma como del otro.

Como se puede apreciar en la tabla Nº 1, ello condujo a una reflexión: Si realmente se habla de transformar a los otros hay que comenzar a transformarse a sí mismo, comprendiendo que la clave es querer dejarse llevar por la transición para que de esta manera dar respuesta a la incertidumbre.

A continuación se presenta el desarrollo de los resultados obtenidos en la aplicación a los veintinueve participantes inscritos en el taller del instrumento denominado Test Diagnóstico y el Post-Test, distribuido por doce interrogantes los cuales contienen el análisis interpretativo, ideográfico – sintético.

Análisis Interpretativo-Sintético

La tabla Nº 1 presenta lo que desde la perspectiva de los participantes opinaron en el Test-diagnóstico caracterizado por el modelo regente, que indica la objetividad, individualidad desde la perspectiva del Fisco y el Post-test en relación a los cambios que surgen partiendo del Estudio de Caso Cualitativo.

En relación a los resultados del Test-Diagnóstico se pudo interpretar que la identificación prácticamente uniforme de los participantes de acuerdo a su descripción está centrada en el pensamiento tradicional por su objetividad, cuantificación, individualidad, determinista, relación sujeto-objeto, exacto, entre otros aspectos, lo que confirma la idea del mediador en torno al sujeto de estudio.

De ello se interpreta que en el nuevo modelo de cultura tributaria deben estar los siguientes componentes.

- a) Valor cívico
- b) Confianza en la Administración

- c) Creación de programas de educación tributaria
- d) Asociación de la creencia con la esperanza
- e) Estrategia de información en la sociedad
- f) Reciprocidad, correspondencia
- g) Transparencia en la relación jurídica tributaria
- h) Evaluar escenarios de incertidumbre antes de actuar
- i) Eficiencia y eficacia en las políticas fiscales
- j) Cumplimiento voluntario
- k) Aplicar nuevas tecnologías
- l) Valores pactados socialmente
- m) Ética como eje transversal en la relación jurídica tributaria
- n) Función social del tributo.

Estos rasgos de manera articulada se inclinan en la interpretación donde la realidad es de naturaleza constructiva, con interconexiones globales donde los fenómenos son reciprocamente independientes, es multicausal, multidimensional por ellos es complejo y lleno de incertidumbre.

Es por ello que desde esta perspectiva el modelo en construcción debe n estar presente estos rasgos en la conformación de la nueva cultura tributariAnálisis interpretativo sintético.

En este aspecto se denota que las creencias tienen rasgos de disminución, no esta arraigado como soporte de los valores de la cultura tributaria por esta razón es que, se desprende de la información suministrada por los valores que este elemento del concepto de cultura tributaria no contienen mejoras, está en proceso de extinción, hay desconfianza, atropello del Estado, apatía, cultura tributaria negativa, alta evasión y elusión entre otros, con lo cual se confirma los niveles de percepción, representación y significación tributaria vigentes.

De la información se desprende desaliento ya que sólo existe la cultura de la recaudación dejando a un lado la cultura de la satisfacción, no hay creencias entre el binomio fisco-contribuyente, perniciosos para la cultura tributaria con los cual se distorsionan sus valores, en razón al parcelamiento en que se encuentra el actual modelo de cultura tributaria.

Se infiere de la aportación de los Valores Tributarios que la cultura tributaria esta en crisis ya que su definición es totalmente desconocida y más allá violentada, por ello los resultados en la praxis de la percepción existente, de la mala representación ejercida lo que conduce a una significación tributaria desalentada lo que trae como resultado la crisis de lo aquí formula.

Tabla 1. ¿Desde su perspectiva defina cultura tributaria?

	COMPONENTES DE LA CULTURA TRIBUTARIA ACTUAL	COMPONENTES DE LA CULTURA TRIBUTARIA ACTUAL
TOLERANCIA	Cultura tributaria: es la actitud que posee un contribuyente frente a su responsabilidad tributaria, la cual debe estar apegada a la normativa legal vigente que rige la materia.	Cultura tributaria: es un valor que posee el individuo-contribuyente con respecto a sus obligaciones fiscales, el cual esta consciente de las necesidades del colectivo y su participación activa frente a la satisfacción de las mismas a través del pagos de sus tributos como fuente de ingreso del estado para atender dichas necesidades.
PARTICIPACION	Es el cúmulo de valores que hacen que una persona responda ante su responsabilidad de manera voluntaria, porque conoce: que su participación es necesaria para que se cumplan en objetivos sociales y de desarrollo de un estado.	Cultura tributaria: es el cúmulo de valores y sentido de responsabilidad ante un deber cívico, que corresponde al sentido de pertenencias con la obligación de invertir en bienes y servicios públicos en beneficio propio y de la sociedad.
EQUIDAD	Conjunto de costumbres, aspectos tradiciones que tiene una sociedad en materia tributaria.	
PUNTUALIDAD	La cultura tributaria es la voluntad que tiene el ciudadano de cumplir en sus obligaciones tributarias sin que sea reprimido o perseguido para hacerlo.	En la capacidad de los individuos de entender el entorno tributario.
RECIPROCIDAD	Para mi punto de vista cultura tributaria es que el ciudadano este bien informado y cumple con sus deberes formales. Como sujeto pasivo de cualquier impuesto.	
COMPROMISO		

Fuente: Villalba (2008)

HONESTIDAD	En el arte del individuo de cumplir las normas estipuladas en materia tributaria.	Rasgos que se pasan en los individuos respecto a conocimientos y compromiso con las normas tributarias.
CONFIANZA	Cultura tributaria: es el conjunto de valores, creencias y actitudes que asume un colectivo con respecto a sus aportes pecuniarios en forma de tributos necesarios para que el estado que configuran pueda garantizar la satisfacción de las necesidades colectivas.	Cultura Tributaria: Es el conjunto de conocimientos, creencias y valores que presenta una sociedad frente al hecho de la tributación, y que conjugados los conlleva a asumir una conducta que se manifiesta en su actuación dentro del sistema venezolano donde se encuentran inmersos.
CIVILIDAD	La cultura tributaria es el grado de compromiso que tenga una sociedad en cumplir las leyes con el objeto de contribuir con el bienestar social y económico de la población.	Cultura tributaria: es el grado de compromiso que deben tener los ciudadanos y el estado con el pago de impuestos y su respectivo contraprestación tomado en cuenta los distintos factores.
CALIDAD DE VIDA	Es la costumbre valores y todas esas cosas que nos hayan ser mejores contribuyentes.	Para mí tener una cultura tributaria es tener bien arraigado los valores en cuanto al cumplimiento con mis deberes y derechos en cuanto al pago y cumplimiento con todos los deberes formales impuesto por la administración tributaria. Ser mejor ciudadano y tener presente con el pago y cumplimiento de mis deberes contribuyo al desarrollo y crecimiento de mi país.
RETRIBUCIÓN	Todos debemos contribuir con las cargas públicas.	Es el conjunto de valores, participación y contraprestación éticas de responsabilidades encaminadas en la entrega de los recursos económicos por parte de los contribuyentes a una junta repartición y administración por parte del estado.
CAPITAL SOCIAL	Son los diferentes valores, costumbres, que un individuo tiene en cuanto a aspecto tributario. Es la forma como se ven las cosas o como son llevadas a cargo.	Modo de actuar o comportamiento eficaz de un individuo en términos tributario.

Análisis Interpretativo-Sintético

INTEGRALIDAD	Cultura tributaria: es como el ciudadano contribuyente ve la importancia que tiene el contribuir tributariamente con el desarrollo del país. También diferencia como cultura tributaria la capacidad que tiene el responsable de manejar los recursos obtenidos en materia de tributos. Para hacer uso de esto de manera eficiente.	Es la creencia que tiene un colectivo en que si contribuye tributariamente de forma responsable, oportuna, obtendrá como recompensa mejoras en su calidad de vida. Es responder voluntariamente colectivo a las exigencias que pone el estado, tributariamente.
TRANSPARENCIA	La cultura tributaria: es la actitud y responsabilidad de la sociedad de saber como, donde, cuando y cuanto pagar el tributo.	Es el comportamiento fiscal y responsable del individuo a lo largo de tiempo.
CORRESPONDENCIA	Es el grado de honestidad sentido de pertenencia compromiso que tiene una persona al cancelar un impuesto	Son todos los valores, costumbres, creencias, hábitos, manifestaciones que tienen los individuos hacia la sociedad.
RESPONSABILIDAD	Es el poder de entender el fin social del tributo. Cumplir en las obligaciones estipuladas por el estado en materia tributaria en el entendido que contribuye con el mantenimiento de la actividad y las necesidades de un país.	Es el grado que puede alcanzarse de conocimientos, información, y satisfacción del cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes. Es la adecuación y aceptación del hecho del tributo por parte del sujeto pasivo (contribuyentes).
GOBERNABILIDAD	Es la ciencia que se crea en los individuos quienes voluntariamente pagan los tributos sin necesidad de coacción por parte del estado.	Conjunto de ideas pensamiento y actitudes que motivan la conducta del individuo frente a la obligación tributaria.
LIBERTAD CON RESPONSABILIDAD	Es el grado de conciencia que tiene el individuo con sus deberes en el ámbito tributario.	Es la costumbre y deber que de forma positiva debe poner el venezolano para el pago de sus tributos.
RESPONSABILIDAD SOCIAL	La cultura tributaria es el conjunto de principios, valores y costumbres que están enmarcados en el ámbito tributario.	
JUSTICIA	Es aquella cultura que debe enseñarse desde la escuela y hogares para que cada venezolano cumpla con su deber, no evada sus responsabilidades y haga cumplir sus derechos.	CTà crear conciencia de que debemos cumplir nuestros deberes para así hacer valer nuestro derecho.
CONOCIMIENTO	La cultura tributaria es la convicción que deben tener los contribuyentes en pro de valor y hacer cumplir las leyes en forma voluntaria.	Es la unión de valores, creencias, hábitos utilizados por la sociedad en pro de un beneficio tributario.

SINCERIDAD	Es la forma como el contribuyente ha venido asumiendo su papel ante las imposiciones del estado en cuanto a la declaración y pago de impuestos de acuerdo a su enriquecimiento.	Es forma en cómo los ciudadanos tienen conocimientos o creen en materia tributaria englobando dos dimensiones (conocimiento de algo y materia fiscal tributaria).
COMPRENSIÓN	Es el conjunto de valores que tiene la sociedad venezolana en relación al régimen tributario.	Es el conjunto de valores que tiene una sociedad respecto al régimen tributario que impera en la misma.
INTERSUBJETIVIDAD	Es el paradigma en el cual nos desenvolvemos y nos explicamos la razón por los cuales los deberes formales son considerados de necesidad obligatoria para la sustentación y desarrollo de nuestra sociedad.	Para mí son los valores que son correspondidos en el ente regulador que por el cual descansa mi sentido de pertenencia con mi país, porque se que mi país se se preocupa por mí y para los míos, por tanto yo como ciudadana velaré por que el estado mediante mi aporte tenga asegurado el desarrollo y la permanencia para que el nivel y calidad de vida se genere a mayor escalas.
SUSTENTABILIDAD	Es la forma tradicional en que son vistos los tributos.	Es un sistema basado en valores ya que orientado a la justa distribución de los dineros públicos para así hacer funcionar de manera sana los servicios públicos.
CONCERTACIÓN	Consiste en enseñar o orientar a los ciudadanos en cuanto a los tributos que existen en nuestro país y como debemos hacer para para cumplir con ello a demás de informarnos cual es el fin o a donde van estos ingresos producto de la recaudación.	Comprende los valores, conocimientos, en el área de la obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de igual forma aplica el estado porque así como existe los deberes del contribuyente los existe los del estado.
COMPENSACION	La cultura tributaria son un conjunto de valores implantado en la sociedad, que hacen que esta se sienta con el deber de cumplir con la normativa tributaria.	Es la que deberíamos tener todos y cada uno de los contribuyentes venezolanos, al ser conocedores de nuestros deberes y derechos ante al estado. Además de ser cumplidores cabales de las leyes.
COHESION	Es la capacidad que tiene cada persona de resolver y creer en tributo (pago e inversión y desarrollo).	
CORRESPONSABILIDAD	Es el conjunto tributario que forma el criterio de las personas para el adecuado desarrollo estructural Estado -administrado.	La cultura tributaria es toda aquella que se cree o se conoce en el ámbito tributario, concientes en conductas acciones, emociones contempladas o generadas o ejercidas por grupos de personas que propagan, divulgan, divergen todos los aspectos referidos a la misma.

Fuente: Villalba (2008)

Análisis Interpretativo-Sintético

En esta tabla están los resultados de la conjugación de las respuestas suministradas por los Valores Tributarios en torno a la definición de cultura tributaria desde el paradigma tradicional y desde el paradigma emergente, variadas son las opiniones cada una de ellas aportan importantes rasgos que se comportan de acuerdo al pensamiento donde se ubique, los del lado izquierdo la cultura actual y en el derecho la cultura tributaria en construcción.

Lo importante acá es que estas definiciones surgen a partir del cambio en la manera de pensar y actuar en momentos diferentes en el desarrollo del taller, por lo tanto, a pesar de que pueda haber coincidencia entre ambos espacios, la intención varía de acuerdo al paradigma donde se ubique.

En este contexto, la opinión de los Valores Tributarios han sido proactivos en la producción de elementos que integran la definición de cultura tributaria desde la concepción del nuevo paradigma que permite un cambio en la manera de pensar experimentado por la participantes en el nuevo paradigma lo que arroja una percepción, ellos que deberían estar presentes en dicha definición, sentido de responsabilidad ante el deber cívico, sentido de pertenencia, conocimiento, creencias, valores del nuevo paradigma, ideas, pensamiento, actitudes, sistemas de valores orientadas a la justa distribución, valores, conscientes participativos entre otros.

La cultura tributaria es importante y se construye sobre la base de lo aportado en espacios anteriores en lo referido a las creencias, valores y compromisos, en los elementos direccionadores lo que implica que los rasgos que han aportado los Valores Tributarios, están en consonancia con el paradigma emergente que impregnan la percepción, representación y significación tributaria.

Aunado a lo anterior, es importante que éstos sean producto no de una imposición sino de una construcción en colectivo como lo indica el paradigma emergente para que se manifieste la manera de pensar y actuar que es lo que pretendemos cambios sostenibles.

3. Ética y Tributación

Tal como se indicó en la Introducción, es de importancia para este artículo referenciar como antecedente, la trayectoria del concepto de ética en los participantes del curso Introductorio 2006-2011 en la asignatura para ese momento histórica denominada: Ética y Responsabilidad social. **Guillén (2011). Ética de la poética indígena venezolana.** Revista educación en valores.

El artículo tuvo como propósito mostrar el esfuerzo individual y colectivo para el logro de una perspectiva conceptual de la ética en sus tres dimensiones: científica, de acción y disciplina filosófica desde la práctica discursiva generada desde el año 2006 hasta el 2011 en el recinto universitario en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, Venezuela, enmarcada en la asignatura ética en el Programa de Gerencia Tributaria correspondiente al pensum de estudios del área de postgrado.

Las respuestas se ubicaron en tres categorías.

CIENCIA	ACCIÓN	DISCIPLINA FILOSÓFICA
ESTUDIA:	TOMAR UNA DECISIÓN	ESTUDIA
		VALORES
COMPORTAMIENTO HUMANO		PRINCIPIOS
NORMAS		COMPORTAMIENTO MORAL DEL HOMBRE
DEBERES		
CÓDIGOS		
COSTUMBRES		

Fuente: Guillén 2011.

Síntesis

La ética es la ciencia que estudia el comportamiento humano, sus códigos,, normas, deberes y costumbres. (Ética como ciencia)

La ética es la acción que toma cada ser humano ante una situación en la cual amerite tomar una decisión (Ética como acción)

La ética es la disciplina filosófica cuyo campo de estudio es el comportamiento moral del hombre (Ética como disciplina filosófica)

Cuadro 3. Concepto grupal de ética

.CIENCIA	ACCIÓN	DISCIPLINA FILOSÓFICA
ESTUDIA COMPORTAMIENTO HUMANO DE:	ACTOS BAJO LINEAMIENTOS ESTABLECIDOS POR EL ENTORNO	MODO DE SER DEL HOMBRE DE ACUERDO A SUS VALORES, CREENCIAS Y COSTUMBRES.
COSTUMBRES		
TRADICIONES		
HÁBITOS		

Fuente: Guillén (2011)

Síntesis

La ética es la ciencia que estudia el comportamiento humano, las costumbres, tradiciones y hábitos. (Ética como ciencia)

La ética es el desempeño de los actos bajo lineamientos establecidos por el entorno. (Ética como acción)

La ética es el modo de ser del hombre de acuerdo a sus valores, creencias y costumbres. (Ética como disciplina filosófica)

Resultados

Si observamos el desplazamiento conceptual individual hacia el colectivo en la categoría ciencia se tiene que el comportamiento humano en el campo de la psicología focaliza el concepto. Las normas, deberes y códigos propios de las ciencias jurídicas se evaporan en el concepto colectivo. Esto precisa señalarse, dado que los sujetos de investigación pertenecen por formación académica a las ciencias contables y administrativas mayoritariamente y minoritariamente a las ciencias jurídicas en el Programa de Gerencia Tributaria del área de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.

Se impuso la mayoría consensuada. De un concepto de ética normativa se ubican colectivamente en una ética comprensiva de lo humano, coincidiendo ambas conceptualizaciones en las costumbres en el reconocimiento de lo social enfatizando en sus hábitos y tradiciones.

A manera de dar continuidad a las preguntas recurrentes en años precedentes con respecto a la ética y la cultura tributaria en el marco de la asignatura «Ética tributaria» del curso Introductorio del Programa de Especialización en Gerencia Tributaria Cohorte 2017 facilitado por el Prof. Adrian Pacheco. Se obtuvo los siguientes resultados conceptuales de 10 informantes clave, seleccionados por pertenecer a las Ciencias Jurídicas y Contables respectivamente: Las preguntas realizadas bajo un enfoque reflexivo argumentativo durante las cuatro sesiones de permanente interacción sobre tópicos de ética relacionados con el ámbito tributario se sintetizan a continuación:

Cuadro 4. Conceptos de ética, ética tributaria y cultura tributaria

ÉTICA	ÉTICA TRIBUTARIA	CULTURA TRIBUTARIA
Es la determinación del ser humano a realizar actos voluntariamente después de reflexionar si es moralmente razonable, y lo justifica dándole validez o invalidez a las orientaciones morales que culturalmente en la colectividad están establecidas.	La ética tributaria se establece como la forma de actuar por el contribuyente que ayude a obtener sus fines, toda esta definición se encuentra ligado con una serie de valores que buscan concientizar a los contribuyentes para que puedan elegir vías de actuación favorables para los intereses de otros grupos o sectores (Administración tributaria, otras comunidades) que para los propios.	Se refiere al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de conciencia respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación tributaria.
Cuando hablamos de ética se está haciendo referencia a la conducta humana y con ello a la conciencia que se tenga de sus actos, así como la moral definida de cada individuo.	La ética tributaria debe ser un proceso permanente y continuo que exige mucho esfuerzo. Su éxito dependerá de la voluntad de toda la sociedad. Es una condición fundamental de un gobierno democrático. El combate contra la corrupción y la promoción de la ética tributaria son elementos decisivos para mantener el desarrollo económico y un prerrequisito para hacer una transición exitosa a la economía de mercado, es indispensable en un Estado de Derecho y contribuye a la Gobernabilidad.	
La ética es algo individual que parte de la familia hacia la sociedad, se ve afectada por el relativismo; la ética comienza desde autoestima desde cuando se reconoce así como individuo y acepta que no debe afectar a otros ni limitar sus derechos.		

Es algo que tiene que ver con la educación, se da en el lapso del nacimiento a los 5 años, la escuela forma para la interacción social, la ética se forma en el hogar, para lograr grandes cambios se debe dedicar esfuerzo a la familia; lo que vemos hoy es el escenario político es consecuencia de las malformaciones familiares de la actual sociedad venezolana, los cambios los veremos formalmente en unas dos generaciones, si comenzamos a formar ciudades hoy.		
Es el estudio de las acciones, principios valores y actitud de los humanos; adicionalmente la ética debe ir acompañada de valores, definiéndose estos como aprendizajes estratégicos, que perduran en el tiempo, pudiendo ser que una forma de actuar es mejor que otra, para obtener los fines, es decir hacer las cosas bien y como deben ser. La ética es un capital que hay que crearlo reflejar y lleva su tiempo, y para crearla, sólo hay que saber cómo hacerlo.		

Fuente: Pacheco (2017) a partir de datos del curso Introductorio en Ética y Tributación del Programa de Especialización en Gerencia Tributaria UC.

Existe convergencia entre los conceptos de ética emitidos del 2006 al 2011, en cuanto a: principios, valores, actitudes, acciones, lo individual como concepto y lo colectivo. No mostraron precisiones conceptuales en lo referente a la cultura tributaria, reafirmando entonces, el por qué del título de este artículo.

Se pueden determinar algunos aspectos esenciales relacionados con los profesionales de las ciencias jurídicas y la contaduría pública, entre otras carreras afines, es imperativo reflexionar y asumir una postura integral para poder contribuir en la construcción constante del conocimiento, la cual entra en perspectiva al considerar elementos cualitativos en la actuación y prestación de servicios por parte del profesional. Así, de cara a un horizonte inmerso en ideas y pensamientos propios de la complejidad, la ética del profesional debe tener su origen en principios sólidos, desde lo formativo, destacando y vivenciando valores de los cuales parta todo estatuto ético del profesional. Valores ciudadanos tales como respeto, responsabilidad social, solidaridad, verdad, justicia e independencia.

En primera instancia debemos conocer qué se entiende por ética, aunque tenga muchos significados, es decir, para un concepto complejo debemos buscar diferentes interpretaciones, entre ellas podemos mencionar los siguientes: la

ética parte de la filosofía que estudia el bien y el mal relacionado con el comportamiento humano y con la moral; otros autores comentan que se debe a un conjunto de normas y costumbres que regulan las relaciones humanas de un colectivo; Aunque esto no fue reflejado en los conceptos emitidos por los sujetos informantes. Dentro del marco de la Ética Tributaria, deben existir una serie de valores o principios éticos presentes, tanto en los contribuyentes como en la Administración Tributaria (SENIAT), entre ellos podemos mencionar: la responsabilidad, el compromiso, la cooperación, objetividad, independencia, confidencialidad, colaboración y la solidaridad. Estos valores se deben tener en consideración cuando se realiza la imposición de tributos por parte de la Administración Tributaria, siguiendo los principios constitucionales de proporcionalidad, progresividad, entre otros. Coincidiendo todo lo previo por lo argumentado por Villalba (2008).

Por otra parte, se puede mencionar que el nacimiento de la ética tributaria está sustentada en la concepción del Impuesto Justo creada por Santo Tomás de Aquino, quien indica que se deben tener los siguientes principios para que un impuesto sea justo:

1. La causa final: Cuando los representantes de la sociedad lo consideran justificado por los beneficios para el bien común, que producirá a financiar con él.
2. La causa eficiente: Debe ser aprobado por el poder legislativo, y ser exigido con las debidas garantías.
3. La causa material: Debe gravar a quien tenga la capacidad económica suficiente para pagar el tributo.
4. La causa formal: La cuantía del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica del sujeto pasivo.

En otros términos, para que pueda existir un impuesto justo, es necesario saber que la cultura tributaria no se logra de un día para otro. Y para que esto ocurra es necesario crear procesos educativos capaces de formar la conciencia tributaria del contribuyente y de la Administración Tributaria con respecto a la importancia que tienen los impuestos. Actualmente existe una percepción negativa de los contribuyentes, asociada al uso de los recursos generados por los impuestos recaudados, debido al hecho de no conocer el destino de los mismos. Esta situación se contrapone con la característica fundamental que debe tener una política fiscal por parte del Estado, la cual debe estar revestida de la ética pública, y valores tales como: responsabilidad, solidaridad, transparencia, entre otros. No cabe duda que los Tributos forman parte de la economía del país, ya que los mismos son prestaciones de dinero que el Estado exige en virtud de una ley, con el propósito de cubrir los gastos públicos o los gastos que realiza el Gobierno a través de inversiones públicas, por lo que un aumento en el mismo producirá un incremento en el nivel de renta nacional y en caso de una reducción tendrá un efecto contrario. Permitiendo la participación

de los Impuestos, tasas y contribuciones especiales, que no son más que la esencia de la clasificación de los tributos.

Ahora bien nos enfrentamos a la realidad donde el Estado, sujeto activo del tributo busca la manera más efectiva de recaudar y fiscalizar, por supuesto a través de las Leyes establecidas y de los sujetos pasivos, los Contribuyentes que cancelan lo justo o lo eluden o lo evaden. En ese enfrentamiento se inserta la Ética Tributaria de cada Profesional o persona para ambos Sujetos, ya que de un lado está el funcionario público y del otro lado el empresario, asesores, trabajadores, comerciantes, médicos u otros, cualquier persona natural, jurídica o asociación, cooperativa, fundación, que deberán coincidir en los principios de la Carta Magna (1999) sobre tributos de una manera en donde el ganar ganar sea el protagonista y fortalezcan los valores tributarios, que permita advertir el manejo fiscal del mañana, de cada negocio y de las acciones de vida de cada uno como persona o profesionales

En principio es correcto afirmar que toda acción humana tiene un carácter ético intrínseco. Quizás esto sea más fuerte cuando nos referimos a las acciones humanas que intencionalmente buscan hacer lo correcto, decir o develar la verdad, hacer transformaciones en la realidad y promover transformaciones en las personas, los grupos.

En cuanto al campo tributario no puede pretenderse sólo el enfoque hacia lo económico financiero y legal, sino que es necesario ir mucho más allá y profundizar la relación que debe existir entre el Estado y el ciudadano, para ello es necesario desarrollar una ética tributaria, que permita a los ciudadanos concebir las obligaciones tributarias como un deber, acorde con los valores democráticos. Un mayor nivel de conciencia cívica respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, que además permitirá disminuir los elevados índices de evasión y contrabando existentes.

Si la ética es el conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes, la ética tributaria se refiere al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de conciencia y moral respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación tributaria.

Los valores matriciales, y por lo tanto más importantes, en nuestra sociedad y cultura de conocimiento, son el conocimiento y la participación. Es, pues, sobre estos hay que crear y acumular la nueva ética y cultura tributaria, ya que van de la mano. No hay otro camino. Conocimiento aquí significa información total, transparencia, análisis riguroso, planteamiento de todos los escenarios posibles, valoración crítica de los mismos. Participación significa que los afectados, todos los ciudadanos, asuman parte en la definición del modelo de desarrollo humano como país, en la definición y elaboración de las políticas tributarias y en la decisión del sistema tributario que se necesita y conviene.

Dentro del marco de la Ética Tributaria, deben existir una serie de valores como la responsabilidad, cooperación, compromiso, solidaridad, metodología, para mejorar nuestra ética tributaria debemos desarrollar programas de

información y educación, capacitar a los funcionarios encargados de la fiscalización en cuanto al rol más preventivo y orientador que deben cumplir que al de mecanismo de presión, ya que en vez de lograrse una relación de iguales entre el ciudadano y el Estado, se genera una situación de confrontación, temor, desconfianza que no reporta beneficios para ninguna de las partes, y por último Propiciar investigaciones sobre ética, cultura y conciencia tributaria con miras a profundizar el conocimiento y difusión de los aspectos directamente vinculados con estos conceptos y su aplicación práctica.

Por lo que se puede decir que la ética tributaria tiene una estrecha relación entre la moral y la conducta de cada individuo que participa en el sistema económico. La ética fiscal se refiere a los principios abstractos inmanentes al ser humano y estables a lo largo de las civilizaciones; la moral fiscal a la vivencia de dichos principios por una determinada colectividad y en un momento concreto y, por último, la conciencia fiscal sería la vivencia de tales principios por cada individuo, el cual está caracterizada por el conocimiento y la vivencias de cada individuo con respecto a sus valores, tales como la legalidad, la igualdad, la progresividad, el cual está enmarcado según la evolución y formación de individuo como persona desde su nacimiento y desde la creación de la conciencia. Por lo que se puede decir que según sea la conducta desde la infancia y los valores recibidos desde edades muy prontas, será definida la ética y la responsabilidad que se tenga al momento de participar en las obligaciones de la administración tributaria. La construcción de una adecuada conciencia fiscal no podrá realizarse si los valores señalados no están presentes en cada etapa de la vida y en cada vivencia obtenida en el individuo.

En resumidas cuentas podemos decir que la ética como acción, la ética como moral, la ética como decisión en función con la tributación, se enlaza con la acción en cuanto tengamos la posibilidad única para decidir o deducir. Cuando hablamos de ética se está haciendo referencia a la conducta humana y con ello a la conciencia que se tenga de sus actos, así como la moral definida de cada individuo.

Por lo que se puede decir que la ética tributaria tiene una estrecha relación entre la moral y la conducta de cada individuo que participa en el sistema económico. Se refiere a los principios abstractos inmanentes al ser humano y estables a lo largo de las civilizaciones; la moral tributaria a la vivencia de dichos principios por una determinada colectividad y en un momento concreto y, por último, la conciencia tributaria sería la vivencia de tales principios por cada individuo, el cual está caracterizada por el conocimiento y la vivencias de cada individuo con respecto a sus valores, tales como la legalidad, la igualdad, la progresividad, el cual está enmarcado según la evolución y formación de individuo como persona desde su nacimiento y desde la creación de la conciencia. Por lo que se puede decir que según sea la conducta desde la infancia y los valores recibidos desde edades muy tempranas será definida la ética y la responsabilidad que se tenga al momento de participar en las obligaciones de la administración tributaria.

CONCLUSIONES

La sociedad como un todo se encuentra sumergida en una crisis emocional y existencial que se traduce en una crisis de percepción del binomio Fisco-contribuyente en el contexto de la Cultura Tributaria. Hoy nuestro sistema de pensamiento conceptual no puede describir o entender esta realidad por completo; por lo que resulta insuficiente para dar respuestas al mundo complejo vigente y sus fenómenos

Al enfrentar el mundo complejo con nuestro pensamiento lineal, este se encuentra limitado, por la insuficiencia con que damos respuestas; esta percepción, representación y significaciones tributarias reduce los fenómenos de múltiples dimensiones, solo a los rasgos de medición y cuantificación.

Existe una nueva realidad que es compleja, el mundo que cohabitamos está caracterizado por interconexiones a nivel global, los fenómenos son recíprocamente dependientes; para comprender este mundo necesitamos una perspectiva ecológica la cual forma parte de nuestro sujeto de estudio.

Para entendernos armoniosamente con este mundo requerimos instalarnos una nueva manera de pensar y percibir el mundo y esto implica una reforma desde la Escuela y hasta la Universidad se requiere promover la reforma de la manera de percibir, de aprender y de pensar para que la cultura tributaria sea percibida desde una óptica eficiente y eficaz, promotor de brindar calidad de vida.

La búsqueda nos llevó a conocer que están coexistiendo dos maneras de pensar, una de ellas corresponde al Paradigma Tradicional que aún tiene vigencia; la otra corresponde al Paradigma Emergente, cuyas teorías y conceptos maestros, nos dieron las bases para estructurar los fundamentos, que se iban a constituir en fuente de criterios, de obligatoria presencia en los fenómenos que aspiren adscribirse en el marco de este nuevo modelo.

En el marco del taller Estudios de problemas Tributarios Venezolanos e Internacionales, los resultados del diagnóstico practicado revelaron que los Valores Tributarios en su entrada activaron procesos que involucraron pensamiento lineal. A través los Valores Tributarios en su condición de sujeto colectivo bajo estudio, vivenciaron los componentes del diseño curricular propuesto, ubicándolos en diferentes posturas según la manera de pensar y de actuar la cultura tributaria según el paradigma utilizado e impregnó con emoción sus acciones, lo cual le permitió abordar problemas complejos sobre toma de decisión en escenarios cambiantes e inciertos.

Los logros antes presentados se refieren a la manera de pensar y actuar del sujeto investigado en cuanto a las percepciones, representaciones y significaciones tributarias, con las características enunciadas antes del taller y después de éste. La primera referida se inscribió en el Paradigma Tradicional y la segunda se apoyó en el Paradigma Emergente.

La realidad es cambiante, en atención a que la fuente de problemas está en la disonancia que se origina al yuxtaponer un pensamiento tradicional a los requerimientos del nuevo paradigma; debemos emplear estrategias que apunten

a solventar la disonancia. En ese estudio esta estrategia la constituyó el taller, integrada desde la visión como el mediador ha percibido antes y hoy la cultura tributaria en sus funciones de co y auto-mediador, por los Valores Tributarios en los espacios de los Tributos en la Formación y Transformación en el Aula y por los Principios Tributarios en las entrevistas a profundidad en los Tributos al Metaconocimiento, en el cual demostraron poseer un conocimiento sólido sobre la cultura tributaria.

De los resultados obtenidos al 2017, en cuanto al manejo conceptual de la cultura tributaria partiendo de la ética relacionada indudablemente con la tributación es importante que los cursantes del curso Introdutorio del Programa de Especialización en Gerencia Tributaria gocen del privilegio de recibir el Taller con las mismas especificaciones con las cuales se diseñó y aplicó para el año 2006 el denominado: ***Estudios de Problemas Tributarios Venezolanos e Internacionales***, ya que los resultados evidencian la transformación paradigmática de lo lineal a lo emergente. Además se evidencia en esta investigación que el concepto rector del Programa de Especialización en Gerencia debe ser el de Cultura tributaria dado que lleva implícita la ética y la tributación.

Lista de Referencias

- Guillén, Gladys. (2011). **Ética de la poética indígena venezolana**. Revista educación en valores. Universidad de Carabobo. ISSN 1690-7884, N°. 15, págs.
- Pacheco Adrian. (2008). **Reconocimiento de los derechos individuales por la sociedad en el marco de una tolerancia jurídica**. Revista Educación en Valores. Universidad de Carabobo. Enero - Junio 2008 Vol. 1 N° 9
- Villalba, Leonardo. (2008). **Modelo de cultura tributaria desde el paradigma emergente**. Tesis mención publicación. Convenio UNESR-UC.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

**Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública
y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible
del impuesto a las actividades económicas**

0197

Asunto: N° AP41-U-2015-000018
Sentencia: 2183
Tribunal Superior Primero de lo Contencioso
Tributario de la Circunscripción Judicial del
Área Metropolitana de Caracas
Fecha: 28/07/2016

Partes: BANCO ACTIVO C.A., BANCO UNIVERSAL («BANCO ACTIVO») vs. DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA ALCALDÍA DEL MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO MIRANDA.

Objeto: Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución N° L/294.11/2014, dictada en fecha 19 de noviembre de 2014, por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, a través de la cual confirmó el reparo fiscal por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 19.178.855,60) por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (ISAE), correspondiente a los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, y e impuso multa por la cantidad de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), la cual asciende a un monto total de VEINTISEIS MILLONES CIENTO DIECISIETE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BOLÍVARES CON OCHO CÉNTIMOS (Bs. 26.117.491,08).

Decisión: Declara **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil BANCO ACTIVO C.A, BANCO UNIVERSAL, contra la Resolución No. L/294.11/2014, emitida por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao el 19 de noviembre de 2014, a través de la cual confirmó en su totalidad el Acta de Reparación N° D.A.T.-G-A-F:69-308-2014, emitida por la Auditora Fiscal adscrita a la Gerencia de Auditoría Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miran-

da, el 19 de julio de 2014. Se **ORDENA** a la Administración Tributaria, una vez firme el presente fallo, ajustar el reparo y sus accesorios impuestos y emitir nuevas planillas de liquidación, conforme a las motivaciones del presente fallo. No hay condenatoria en costas procesales a las partes, en virtud de no haber sido ninguna de ellas totalmente vencida en esta causa. Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario vigente, una vez firme el presente fallo, se fija un lapso de cinco (5) días continuos para que la contribuyente efectúe el cumplimiento voluntario del mismo.

Así se establece.

SENTENCIA DEFINITIVA N° 2183

FECHA 28/07/2016

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

PODER JUDICIAL

Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas

205° y 156

Asunto N° AP41-U-2015-000018

En fecha 09 de enero de 2015, el abogado RAFAEL BADELL MADRID, venezolano, mayor de edad, titular de la Cédula de Identidad N° 5.530.274, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el N° 22.748, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO C.A., BANCO UNIVERSAL («BANCO ACTIVO»), sociedad mercantil inscrita ante el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui, el 11 de abril de 1978, bajo el N° 73, Tomo A, bajo la denominación social de BANCO HIPOTECARIO ORIENTAL, C.A., modificado posteriormente, a través de Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista, celebrada el 11 de marzo ante el Registro Mercantil anteriormente identificado, el 16 de marzo de 2005, bajo el N° 69, Tomo A-09, y así mismo se inscribió también ante el Registro Mercantil Cuarto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda, el 21 de abril de 2005, bajo el N° 25, Tomo 31-A-Cto, y refundidos en un solo texto sus Estatutos Sociales como consecuencia del proceso de transformación de BANCO CO-

MERCIAL a BANCO UNIVERSAL, inscrita ante el mismo Registro Mercantil Cuarto supra identificado, el 19 de febrero de 2009, bajo el N° 47, Tomo 24-A-Cto, la cual fue autorizada según Resolución N° 344.08 de fecha 19 de diciembre de 2008, por la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela bajo el N° 39.100 de fecha 16 de enero de 2009, modificados los Estatutos Sociales a través de Asamblea General Extraordinaria de Accionista celebrada el 15 de diciembre de 2011, e inscrita en el Registro Mercantil Cuarto de la Circunscripción Judicial del Distrito Capital y Estado Miranda, en fecha 06 de julio de 2012, bajo el N° 38, Tomo 91-A, inscrita en el Registro de Información Fiscal (R.I.F.) bajo el N° J-08006622-7, y Licencias de Actividades Económicas bajo el N° OC 30100000876, interpuso Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución N° L/294.11/2014, dictada en fecha 19 de noviembre de 2014, por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, a través de la cual confirmó el reparo fiscal por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 19.178.855,60) por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (ISAE), correspondiente a los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012

y 2013, y e impuso multa por la cantidad de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), la cual asciende a un monto total de VEINTISEIS MILLONES CIENTO DIECISIETE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BOLÍVARES CON OCHO CÉNTIMOS (Bs. 26.117.491,08). Por auto dictado en fecha 13 de enero de 2015, se le dio entrada a la presente causa, ordenándose librar boletas de notificación a los ciudadanos Alcalde, Síndico Procurador de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, Fiscal Décimo Sexto del Ministerio Público a Nivel Nacional con competencia en materia Contencioso Administrativa y Tributaria.

El día 14 de enero de 2016, el abogado RAFAEL BADELL MADRID, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, sustituyo poder Apud-Acta a los abogados GUSTAVO J. REYNA, PEDRO PERERA, ALJANDRO DISILVESTRO, INÉS PARRA WALLIS, ARNOLDO TROCONIS, FULVIO ITALIANI, GERALDINE M., D'EMPAIRE, CARLOS OMAÑA, JOSÉ VALENTÍN GONZÁLEZ, ISABELLA REYNA, JOSÉ HUMBERTO FRÍAS, ALBERTO BENSHIMOL, HUMBERTO ROMERO-MUCI, ALBERTO J. RUIZ BLANCO, DUBRASKA GALARRAGA PONCE, AIXA, AÑEZ PICHARDI, GREGORY RAMÍREZ, JOAQUÍN LASCURAIN, MARIANA ESPE-

RANZA URREIZTIETA, LILIANA LONGO GERODETTI, JOSÉ MANUEL VALECILLOS, JOAQUÍN DONGOROZ, ISABEL RADA LEÓN, MELISSA ELECHIGUERRA LABARCA, DANIEL BUSTOS NOVAK y ALEJANDRO BLANCO DOALLO, inscritos en el Inpreabogado bajo los Nos. 5.876, 21.061, 22.678, 34.463, 3.347, 45.828, 31.734, 48.466.42.249, 66.225, 56.331, 72.831, 58.813, 84.651, 82.916, 117.904, 117.122, 125.545, 129.881, 113.571, 122.659, 147.634, 144.742, 149.624, 127.074, 117.237, 178.196, 110.245, 221.823 y 219.490, respectivamente.

Mediante Sentencia Interlocutoria N° 27, dictada por este Órgano Jurisdiccional se admitió el presente recurso contencioso tributario y se declaró improcedente la pretensión de amparo cautelar adminiculada al recurso contencioso tributario, así mismo se dejó constancia que la presente causa quedo abierta a pruebas.

En fecha 13 de febrero de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, interpuso recurso de apelación contra la Sentencia Interlocutoria N° 27, a través de la cual declaró improcedente la medida cautelar.

A través de auto dictado en fecha 25 de febrero de 2015, se oyó el recurso de apelación en un solo efecto y en consecuencia se ordenó la remisión de las copias certificadas de las actuaciones que rielan en el presente recurso, a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de

Justicia.

En fecha 25 y 26 de febrero de 2015, se recibieron los escritos de pruebas, presentados por los representantes judiciales que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa.

Por auto de fecha 02 de marzo de 2015, se agregaron los referidos escritos de pruebas.

Así mismo, en fecha 03 de marzo de 2015, el abogado Alejandro Tosta, inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 178.130, actuando en su carácter de apoderado judicial del Municipio Chacao del Estado Miranda, se opuso a la prueba de exhibición del expediente administrativo solicitado por la representación judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL.

En este mismo orden de ideas, en fecha 04 de marzo de 2015, el abogado Alejandro Blanco Doallo, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, consigno copia fotostática del expediente administrativo con ocasión al acto administrativo recurrido.

Por Sentencias Interlocutoria Nos. 36 y 37 dictadas por este Tribunal en fecha 09 de marzo de 2015, admitieron las pruebas promovidas por los representantes judiciales que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa.

A través de acto efectuado en fecha 11 de mayo de 2015, se procedió a nombrar a los expertos contables, quienes consignaron ese mismo acto la carta de aceptación, a los fines de realizar la experticia contable

promovida por la representación judicial de la contribuyente in comento.

Por acta de fecha 17 de marzo de 2015, se procedió a juramentar a los expertos contables y se les concedió un lapso de treinta (30) días de despacho, contados a partir de que los expertos contables designados informen a este Tribunal el inicio de la misma.

En fecha 13 de abril de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó una prórroga, para culminar con la evacuación de la prueba de experticia contable.

Y por auto de fecha 14 de abril de 2015, se acordó la referida prórroga de diez (10) días de despacho, los cuales empezaron a computarse a partir de la presente fecha, con el fin de que los expertos contables consigne el informe pericial en la presente causa.

En este sentido, en fecha 20 de abril de 2015, los Licenciados Luis Aguilera, Karenia Peralta y Juan Carlos Rodríguez, titulares de las Cédulas de Identidad Nos. V-12.396.855, V-10.775.263 y V-8.472.373, designados expertos contables en la presente causa, informaron sobre el inicio de la experticia contable.

Posteriormente, en fecha 27 de abril de 2015, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó nuevamente una prórroga del lapso de evacuación.

Por auto de fecha 28 de abril de 2015, se negó dicha prórroga, en virtud de que había transcurrido un lapso de seis (06) días de despacho de un total de treinta (30) otorgado a los expertos, a través de Sentencia Interlocutoria N° 37 anteriormente ut supra identificada.

En fecha 01 de junio de 2015, los expertos contables, solicitaron una prórroga de treinta (30) días de despacho, a los fines de consignar el informe pericial.

Por auto de fecha 02 de junio de 2015, se acordó la prenombrada prórroga, la cual se acordó computarse a partir del vencimiento de la primera.

En fecha 16 de julio de 2015, los ciudadanos Luis R. Aguilera, Karenia Peralta y Juan Carlos Rodríguez, en su carácter de expertos contables, solicitaron una prórroga de treinta (30) días de despacho, a los fines de consignar el dictamen pericial.

A través de auto dictado en fecha 20 de julio de 2015, se acordó la referida prórroga.

En fecha 06 de octubre de 2015, los expertos contables supra identificados, solicitaron nuevamente una prórroga de diez (10) días de despacho para consignar el informe pericial; y por auto de fecha 13 de octubre de 2016 se acordó la prenombrada prórroga.

Así mismo, en fecha 04 de noviembre de 2015 consignaron el dictamen pericial ordenándose agregar a los autos en fecha 05 de noviembre de 2015.

El día 02 de diciembre de 2015, fueron consignados los escrito de Informes, uno, por los ciudadanos Edgar Prado Acevedo y Jeaneycer

Subero Rodríguez, actuando en su carácter de apoderados judiciales del Municipio Chacao del Estado Miranda, y el otro, por los abogados Humberto Romero Muci e Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderado judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL.

En fechas 17 de diciembre de 2015 y 19 de enero de 2016, las partes que conforman la relación jurídica tributaria en la presente causa, consignaron los escritos de observaciones a los informes.

Por auto de fecha 20 de enero de 2016, se dijo «VISTOS» entrada la presente causa en estado de dictar sentencia.

En fecha 30 de junio de 2016, el abogado Alejandro Tosta Castillo, actuando en su carácter de apoderado judicial del Municipio Chacao del Estado Miranda, solicitó se dicte sentencia en la presente causa.

Y en fecha 07 de julio de 2016, la abogada Isabel Rada León, actuando en su carácter de apoderada judicial de la contribuyente BANCO ACTIVO, BANCO UNIVERSAL, solicitó sentencia en la presente causa.

Por auto 19 de julio de 2016, se aboco de la presente causa, la Juez Suplente y se ordenó librar Cartel de Notificación a las Puertas del Tribunal, a las partes que intervienen en la presente causa.

II

ANTECEDENTES

La Resolución N° 294.11 supra identificada, surge con ocasión al

Acta Fiscal No. D.A.T. –G.A.F. 69-308-2014, levantada en fecha 9 de julio de 2014, por la ciudadana Corinta López González, titular de la cédula de identidad N° 11.382.180, en su condición de Auditora Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, en la cual se formularon reparos a las Declaraciones de Ingresos Brutos presentadas por el recurrente para los períodos fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, que sirvieron de base para determinar el Impuesto a las Actividades Económicas de cada uno de los períodos fiscales mencionados. En dicha acta se determinó una diferencia de impuesto por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO BOLÍVARES CON SESENTA CÉNTIMOS (Bs. 19.178.855,60), y se imputó la posible comisión del ilícito tributario de contravención, previsto en el artículo 101 de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas Del Municipio Chacao Del Estado Miranda.

Por desconformidad del Acta Fiscal N° D.A.T. G-A-F: 69-308-2014, en fecha 10 de octubre de 2014, la recurrente presentó escritos de descargos contra el acta de reparo por supuestamente adolecer de vicios de nulidad absoluta. En el mencionado escrito de descargos se solicitó la apertura de un lapso probatorio.

En fecha 19 de noviembre de 2014, la Dirección de Administración Tributaria del Municipio Chacao dictó la Resolución No. L/294.11/2014, mediante la cual se confirmó el reparo fiscal por concepto de Impuesto Sobre Actividades Económicas durante los ejercicios fiscalizados y se imputó la supuesta comisión del ilícito tributario de contravención, previsto en el artículo 101 de la Ordenanza Sobre Actividades Económicas Del Municipio Chacao Del Estado Miranda, por un monto de SEIS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SEIS BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 6.938.636,20), con la aplicación del concurso real de delitos previstos en el artículo 81 del Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre 2001, cuerpo normativo vigente al momento de la imposición de la multa en referencia.

Por desconformidad de la prenombrada Resolución, la representación judicial de la contribuyente interpuso en fecha 09 de enero de 2015, recurso contencioso tributario, correspondiendo su conocimiento y decisión, previa distribución de la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos de los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (U.R.D.D.), a este Órgano Jurisdiccional quien a tales efectos observa:

**III
ALEGATOS DE LA
REPRESENTACIÓN JUDICIAL DE LA
CONTRIBUYENTE VIOLACIÓN DEL
DERECHO A LA DEFENSA AL
OMITIRSE EN LA FISCALIZACIÓN
FORMALIDADES ESENCIALES DEL
PROCEDIMIENTO LEGALMENTE
ESTABLECIDO PARA LA
SUSTANCIACIÓN DEL SUMARIO
ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL
CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

Al respecto, la representación judicial del recurrente denunció la violación del artículo 189 del Código Orgánico Tributario que regula el procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias por remisión del artículo 167 de la Ley del Poder Público Municipal. Concretamente, el recurrente señaló que «...las disposiciones mencionadas resultaron violentadas por la DAT al omitir la apertura y sustanciación del lapso de pruebas expresamente solicita por BANCO ACTIVO en su escrito de descargos, con base en las normas que regulan el inicio, sustanciación y terminación de la fase de sumario administrativo que debía abrirse con posterioridad a la presentación del escrito de descargos».

La representación judicial del recurrente mencionó que el correspondiente escrito de descargos fue presentado en fecha 10 de octubre de 2014 y la Resolución No. L/294.11/2014 fue notificada al recurrente en fecha 20 de noviembre de 2014, correspondiendo un plazo de 41 días continuos «...sin que mediara auto en el expediente administrativo que diera inicio y permitiera a mi representada evacuar las pruebas

pertinentes del caso». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente arguyó la violación del debido procedimiento administrativo y solicitó en su escrito recursivo que sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

FALSO SUPUESTO DE DERECHO AL CONSIDERAR QUE LOS INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE OPERACIONES CON BONOS DE LA DEUDA PÚBLICA NACIONAL DEBEN SER INCLUIDOS EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS PARA LOS EJERCICIOS FISCALIZADOS.

La representación judicial del recurrente alegó la existencia de un falso supuesto de derecho por la supuesta falta de aplicación de la norma consagrada en el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Expresó concretamente que dicha norma «...prohíbe la inclusión en la base imponible del ISAE de ingresos brutos que representen beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional». Resulta evidente, a la representación judicial del recurrente, que «...los ingresos brutos obtenidos por las operaciones realizadas por BANCO ACTIVO con títulos valores durante los ejercicios fiscalizados, registradas en las partidas contables N° 512 (ingresos por inversiones en títulos valores) y 538 (ganancia en inversiones en títulos valores), constituyen beneficios fiscales que deben ser excluidos de la base imponible del ISAE». En este sentido, la representación judicial del

recurrente arguyó que, en el caso concreto, el reparo formulado por concepto de intereses y ganancias de capital asociados a las transacciones con bonos de la deuda pública nacional emitidos por la República, y de otros títulos valores representativos de deuda pública, emitidos por entes descentralizados de la República y avalados por ésta, representan beneficios fiscales nacionales según el artículo 14 numeral 13 de la respectiva Ley de Impuesto Sobre La Renta y, por lo tanto, los ingresos brutos asociados a estas operaciones deben ser excluidas de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas en aplicación del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal precitada.

Así mismo, la representación judicial del recurrente alegó la infracción, por falta de aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

FALSO SUPUESTO DE DERECHO AL INCLUIR INDEBIDAMENTE INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE GANANCIAS EN CAMBIO EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS PARA LOS EJERCICIO FISCALIZADOS.

Con respecto a este punto, la representación judicial del recurrente alegó igualmente la supuesta existencia de un falso supuesto de derecho por falta de aplicación de la norma del artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Muni-

cipal. Expresó concretamente que dicha norma: «...prohíbe la inclusión en la base imponible del ISAE los ingresos brutos derivados por diferencial cambiario». Señalo el recurrente que el supuesto error denunciado llevo a la Administración Tributaria Municipal a incluir erróneamente «...ingresos brutos por diferencial cambiario registrados en la partida contable Cuenta N° 532 (...) cuando lo cierto es que los ingresos brutos provenientes de diferencia en cambio son meros ajuste contables, ordenados compulsivamente por las autoridades competentes a través de resoluciones y normas técnicas de información financiera, siendo los mismos ni líquidos, ni efectivamente percibidos...». Igualmente la representación judicial expresó que «...los ajustes meramente contables como son los provenientes del diferencial cambiario, deben ser excluidos de la base imponible del ISAE; ello en atención a que tales ingresos no son consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino por el contrario son el producto de la fluctuación de la paridad cambiaria de activos denominados en moneda extranjera en términos de la moneda de curso legal». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó la infracción, por falta de aplicación, del artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

FALSO SUPUESTO DE DERECHO, AL CONSIDERAR QUE EL RECURRENTE PUEDE SER SUJETO AGENTE DEL ILÍCITO

TIPIFICADO EN EL ARTÍCULO 101 DE LA ORDENANZA SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La representación judicial del recurrente afirmó que al no existir ninguna omisión de ingresos tributarios por sus argumentos precedentes no tiene lugar el ilícito de contravención tipificado en el artículo 101 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de derecho por cuanto supuestamente no se ha verificado el hecho típico y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

FALSO SUPUESTO DE HECHO, POR ESTIMAR ERRÓNEAMENTE QUE SE COMETIÓ INTENCIONALMENTE EL ILÍCITO TIPIFICADO EN EL ARTÍCULO 101 DE LA ORDENANZA.

Afirmó la representación judicial del recurrente que al no existir intencionalidad probada que desvirtuare la presunción de inocencia se incurrió en un falso supuesto de hecho al considerar verificado el ilícito cuando es necesario el elemento subjetivo de culpabilidad. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de hecho y solicitó en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

FALSO SUPUESTO DE DERECHO, AL CONSIDERAR SUPUESTAMENTE PUNIBLES LOS HECHOS COMETIDOS. AUSEN-

CIA DE CULPABILIDAD.

Indicó la recurrente que el ilícito impuesto por la Alcaldía Chacao no le es imputable, en tanto dicha Alcaldía omitió que el ilícito dispuesto en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao es un ilícito de naturaleza dolosa, y esa Alcaldía no demostró, más allá de cualquier duda razonable, la culpabilidad del recurrente. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del recurrente alegó un falso supuesto de derecho y solicitó subsidiariamente en su escrito recursivo sea declarada la nulidad absoluta del acto recurrido.

IMPROCEDENCIA DE LA MULTA IMPUESTA POR CUANTO EN EL PRESENTE CASO SUPUESTAMENTE APLICA LA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA RELATIVA AL ERROR DE DERECHO EXCUSABLE.

Como argumento subsidiario, afirmó la representación judicial del recurrente que a los hechos imputables les es aplicable la eximente de responsabilidad penal tributaria relativa al error de derecho excusable al considerar que los ingresos reparados no eran objeto del Impuesto sobre Actividades Económicas. Se evidencia que la representación judicial del recurrente alegó la eximente de responsabilidad y solicitó subsidiariamente en su escrito recursivo sea declarada la nulidad parcial del acto recurrido sobre este punto.

IV

ALEGATOS DE LA REPRESENTACIÓN JUDICIAL DEL MUNICIPIO CHACAO DEL ESTADO MIRANDA

PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA AL NO OMITIRSE EN LA FISCALIZACIÓN FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE ESTABLECIDO PARA LA SUSTANCIACIÓN DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL COT.

La representación judicial del Municipio Chacao alegó que la Dirección de Administración Tributaria actuó de conformidad con el ordenamiento jurídico al dictar la Resolución L/294.11/2014 que fue sustanciado un procedimiento administrativo con garantías al particular en todas sus fases, sino que el mismo se hizo sobre base cierta, con apoyo en los elementos aportados por la recurrente, definiendo los ingresos que deliberadamente fueron excluidos del gravamen municipal y estableciendo no solo la competencia en esta materia sino los motivos por los cuales la Administración considera que los ingresos excluidos deben ser incorporados dentro de la base de cálculo del impuesto local. La representación judicial del Municipio Chacao arguyó que no existió una violación al artículo 189 del Código Orgánico Tributario por no dictarse la apertura de un lapso de promoción de pruebas al existir esta oportunidad procesal que se computa de pleno derecho dentro de lo dispuesto en el artículo 188 eisdem.

Concretamente señala la representación judicial del Municipio en su escrito de informes: «A tales efectos, llama poderosamente la atención de esta representación municipal el hecho de que habiendo ejercido la contribuyente los descargos correspondientes pretenda el otorgamiento de un lapso probatorio que corre paralelamente a los 25 días previstos para presentación del escrito de descargos, lo cual es suficientemente desarrollado en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario, y es allí precisamente donde radica la interpretación acomodaticia efectuada por el contribuyente al pretender la apertura de un lapso que probatorio que le es otorgado por el propio Código Orgánico Tributario en su artículo 188 de forma expresa y que transcurrió fatalmente sin que el contribuyente promoviera las pruebas respectivas...» Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la inexistencia de violaciones a formalidades esenciales del procedimiento establecido para la sustanciación del sumario administrativo y solicitó que así sea declarado.

EN CUANTO A LAS ACTIVIDADES GRAVABLES CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LA PROCEDENCIA DEL VICIO DEL FALSO SUPUESTO.

Esta representación judicial del Municipio Chacao Alegó que los ingresos brutos del recurrente que son provenientes de las operaciones con bonos de la deuda pública son gravables con el Impuesto a las Actividades Económicas, según la Ordenanza de Actividades Econó-

micas del Municipio Chacao, al resultar subsumibles en las actividades determinadas en el Grupo XVII «Actividades de intermediación financiera y ramos conexos», con una alícuota del 1,77%. Igualmente, la representación judicial de Municipio Chacao señaló que dichos ingresos provienen de la actividad habitual del contribuyente según se desprende de su documento constitutivo y que dicha actividad es ejercida desde un establecimiento permanente en el Municipio Chacao. Sobre el carácter de la exención de las operaciones con títulos de deuda pública, se manifestó la representación judicial del Municipio: «Afirmar que el (sic) existe una contradicción en las exenciones otorgadas en materia de impuesto sobre la renta y la base imponible del impuesto sobre actividades económicas como mal pretende hacerlo valer el contribuyente, representaría una negación directa a la Constitución y, en consecuencia, a la autonomía que este mismo texto normativo otorgó a los entes locales, por lo que el hecho de que una determinada actividad se encuentre exenta de otros impuestos nacionales o estatales, no implica necesariamente que esa misma actividad no pueda ser gravada con impuestos municipales». Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la correcta aplicación de las disposiciones legales y solicitó así sea declarado.

CONSIDERACIÓN AL INCLUIR INGRESOS BRUTOS PROVENIENTES DE GANANCIAS EN CAMBIO EN LA BASE IMPONIBLE DEL ISAE PARA LOS

EJERCICIO FISCALIZADOS.

La representación judicial del Municipio Chacao alegó que, al provenir los ingresos de ganancias en cambio de una actividad económica gravable como la intermediación financiera, dichos ingresos son parte la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas. Concretamente estableció la representación judicial del Municipio: «...resulta claro para esta representación municipal y así lo hacemos ver ante ese Tribunal que contrario a lo que pretende sostener la representación de la recurrente, la actividad que ejerce su representada en jurisdicción del Municipio Chacao, consiste precisamente –entre otras actividades- en intermediación financiera, lo cual comprende la negociación, suscripción, compra, venta por cuenta propia o de terceros, recibir o dar en prenda, garantizar o no la colocación de acciones, cuotas de capital, obligaciones y derechos de sociedades, siendo que tales operaciones son catalogadas por el Código de Comercio como actos de comercio.» Advierte, que con base lo anterior, alegó la correcta interpretación de las disposiciones legales y solicitó así sea declarado.

PROCEDENCIA DE LA MULTA IMPUESTA

Alegó la representación judicial del Municipio Chacao que al verificarse una disminución de los ingresos tributarios causada por el contribuyente, dedujo la comisión del ilícito establecido en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económica del Municipio Chacao, por lo que procedió a la imposición de la

sanción establecida en la Ordenanza. Desechó igualmente la procedencia del supuesto error de derecho excusable por falta de prueba del recurrente. Tomando como base lo anterior, la representación judicial del Municipio alegó la procedencia de las sanciones establecidas y solicitó así sea declarado.

V MOTIVACIÓN PARA DECIDIR

De la lectura efectuada a toda la documentación que corre inserta en el expediente judicial, se desprende que la controversia planteada en el presente caso se contrae a determinar la procedencia o no de los siguientes argumentos: (i) Violación del derecho a la defensa por cuanto a el recurrente no se le permitió aportar los medios probatorios para desvirtuar las determinaciones de diferencias realizadas, conforme a lo establecido en los artículos 156 y 158 del Código Orgánico Tributario del 2001, (ii) falso supuesto de derecho al considerar que los ingresos brutos provenientes de operaciones con bonos de la deuda pública nacional deben ser incluidas en la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas; (iii) falso supuesto de derecho al incluir ingresos brutos provenientes de ganancias en cambio dentro de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas; (iv) falso supuesto de hecho, por estimar erróneamente que se cometió intencionalmente el ilícito tipificado en el artículo 101 de la Ordenanza de Actividades Económica del Municipio Chacao; y (v) la procedencia de la eximente de

responsabilidad penal. Delimitada la litis en los términos expuestos, pasa esta Juzgadora a decidir y al respecto observa:

(i) Violación del derecho a la defensa
El contribuyente manifestó la existencia de una violación de su derecho a la defensa debido a que no se manifestó, mediante ningún acto que constaré en el expediente, la apertura del lapso de promoción de pruebas solicitado para promover las pruebas que dieran sustento a sus defensas contra el Acta Reparó. Es ineludible la necesidad, en concordancia con las normas constitucionales que consagran el debido proceso y el derecho a la defensa, que en cualquier procedimiento administrativo exista la oportunidad para que los afectados por una actuación administrativa hagan valer las defensas que consideren necesarias. Sobre esta necesidad se ha expresado incontables veces nuestro máximo Tribunal en Sala Político Administrativa: La jurisprudencia de esta Sala ha venido manteniendo de forma pacífica el criterio de que los derechos a la defensa y al debido proceso denunciados comprenden: el derecho a ser oído, puesto que no podría hablarse de defensa alguna, si el administrado no cuenta con esta posibilidad; el derecho a ser notificado de la decisión administrativa, a los efectos de que le sea posible al particular presentar los alegatos que en su defensa pueda aportar al procedimiento, más aún si éste ha sido iniciado de oficio; el derecho a tener acceso al expediente, con el propósito de examinar en cualquier estado del procedimiento las actas que lo componen; el derecho que tiene el administrado a presentar

pruebas que permitan desvirtuar los alegatos ofrecidos en su contra por la Administración; el derecho que tiene toda persona a ser informada de los recursos y medios de defensa y, finalmente, el derecho a recibir oportuna respuesta a sus solicitudes. Por su parte, el debido proceso constituye una garantía constitucional aplicable también a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y definitivamente orientado a la protección jurídica de los particulares, proporcionándoles, entre otros, el acceso a la justicia y a los recursos legalmente establecidos, así como al derecho a un tribunal competente, a la presunción de inocencia y a la ejecución del procedimiento correspondiente. (Vid. Sentencia N° 01596 del 05 de noviembre de 2009, caso: Yousef Yammine Mahuat) (Resaltado de este Tribunal). Concretamente, la promoción y evacuación de pruebas es un pilar fundamental de tal necesidad ya que permite trasladar al proceso judicial o administrativo los hechos que puedan dar validez a sus alegatos y hace necesario que para ambas partes sea claro el lapso donde tengan lugar ambas actividades procesales, en concordancia con el principio de libertad probatoria y oportunidad de prueba. En el caso concreto del Sumario Administrativo consecuencia del procedimiento de fiscalización tributaria, son los artículos 188 y 189 del Código Orgánico Tributario los que consagran las normas que establecen las oportunidades procesales correspondientes para que tengan lugar los actos de promoción y evacuación de pruebas a que hayan lugar. El encabezado del artículo 188 del

Código Orgánico Tributario establece:

«Vencido el plazo establecido en el artículo 185 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles 49 Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001 para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.» (Subrayado de este Tribunal).

Por otro lado, el artículo 189 del Código Orgánico Tributario, reza lo siguiente:

«Vencido el plazo dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, los cuales se harán constar en el expediente.» (Subrayado de este tribunal).

De los artículos in comento, se evidencia que, la oportunidad procesal para promover pruebas se encuentra conjunta al lapso de presentación del escrito de descargos,

que se reputa iniciado el día siguiente al vencimiento del lapso de emplazamiento para la rectificación de las declaraciones y el pago de la diferencia determinada en la fiscalización, según lo establecido en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario.

Sobre los lapsos que deben transcurrir ineludiblemente en el Sumario Administrativo, nuestro máximo tribunal en Sala Político Administrativa ha reseñado:

«...Ahora bien, observa esta Sala que el referido procedimiento de fiscalización y determinación seguido a la sociedad mercantil Escalante San Cristóbal, C.A., se encuentra previsto en la Sección Sexta del Capítulo III del Código Orgánico Tributario (2001), el cual se encuentra delimitado en sus artículos 185, 188, 189, 191 y 192, que disponen:

(...)

De la normativa parcialmente transcrita se observa que el referido procedimiento consagra que una vez levantada el acta fiscal los contribuyentes o responsables tienen un plazo de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación, para consignar su declaración en caso de no haber sido presentada, corregir la que hubieren presentado o allanarse al pago de las cantidades reparadas; luego, una vez transcurridos estos quince (15) días hábiles, sin que se hubiere presentado la declaración omitida, rectificadora o se hubiere producido el pago, la Administración Tributaria dará por iniciado el respectivo sumario administrativo, concediendo a dichos contribuyentes o responsables un plazo de veinticinco (25) días hábiles

para que presenten los descargos. Asimismo, al vencimiento de estos veinticinco (25) días hábiles contará la Administración Tributaria con el plazo máximo de un (1) año dentro del cual deberá tomar su decisión y 26 notificarla, emitiendo de esta manera la Resolución Culinatoria del Sumario; por tales motivos, tanto la decisión como la notificación deben producirse dentro del indicado plazo máximo de un (1) año, computado por días calendarios o continuos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 2001, contándose, en consecuencia, desde el día siguiente a aquel en que vence el lapso para presentar el escrito de descargos (25 días hábiles) y terminando el mismo día del año calendario siguiente a aquél. Con base en lo expuesto, destaca esta Sala que son tres (3) los lapsos que deben computarse a objeto de verificar si la Resolución Culinatoria del Sumario administrativo fue dictada y válidamente notificada dentro del plazo máximo de un (1) año; a saber: i) el lapso de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación del acta fiscal; ii) el de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del vencimiento de los quince (15) anteriores, para presentar el escrito de descargos; y iii) el de un (1) año calendario o continuo, contado a partir del vencimiento de los veinticinco (25) días hábiles de los descargos. (Vid. Sentencia N° 00981 del 7 de octubre de 2010, caso: Escalante San Cristobal) (Resaltado de este Tribunal).

Quedando entonces evidente que el

recurrente disponía de la oportunidad procesal para la promoción de pruebas dentro de los veinticinco (25) días hábiles, establecidos en el artículo 188 *eisdem*.

En este sentido, la representación judicial del Municipio Chacao destacó lo siguiente:

«como podrá observar ese Tribunal de la revisión del expediente administrativo, la sociedad mercantil recurrente en uso de su derecho a la defensa presentó escrito de descargos contra la referida Acta Fiscal en fecha 10 de octubre de 2014, que riela desde el folio 43 hasta el folio 50 de la pieza marcada «B», demostrándose que en todo momento fue garantizada a la contribuyente la oportunidad procedimental de formular las argumentaciones que considerara necesarias para dar con la cifra exacta del impuesto realmente adeudado, todo de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario. Ahora bien, no fue sino hasta la emisión de la Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo impugnada que la Dirección de Administración Tributaria con base en las defensas y soportes contables aportados por la sociedad mercantil recurrente en el decurso del procedimiento, procedió a confirmar el acta fiscal e impuso a la contribuyente las sanciones de multa respectivas por la comisión del ilícito tributario de disminución indebida del ingreso tributario, toda vez que la accionante no desvirtuó la comisión del referido ilícito, motivo por el cual mal puede pretender la accionante que en el caso bajo estudio supuestamente no fueron atendidas

las formalidades esenciales que regulan el procedimiento de fiscalización y determinación del tributo referentes a la supuesta orden de inicio del lapso probatorio siguiente a la oportunidad para ejercer descargos contra las actas fiscales, que supuestamente la Dirección de Administración Tributaria se encontraba obligada a dictar, no pudiendo invocarse una presunta violación del derecho a la defensa que reposa sobre la base de una interpretación acomodaticia a los intereses de la contribuyente que se aleja del espíritu propósito y razón de la normativa que regula la materia, tal y como en efecto veremos de seguida:

Ciudadana Juez debe indicar esta Representación Judicial que la Dirección de Administración Tributaria en ningún momento omitió otorgar el lapso probatorio a la contribuyente en el presente caso, puesto que en todo momento actuó de conformidad con lo previsto en los artículos 185 y siguientes del Código Orgánico Tributario que regulan la fase de descargos y promoción de pruebas del sumario administrativo, observándose con meridiana claridad que la Administración Tributaria no podría suprimir un lapso *ope legis* que se encuentra previsto en ese instrumento normativo, tal y como en efecto puede observarse de lo dispuesto en los artículos 185 al 188 del referido Código» (Resaltado de este Tribunal).

Es importante destacar que el párrafo único del artículo 189 del Código Orgánico Tributario, establece la no limitación de las facultades de la Administración

Tributaria para promover y evacuar en cualquier momento las pruebas que considere pertinentes. Sin embargo, se desprende de esta norma la falta de limitación de facultades como una potestad discrecional de la Administración Tributaria, y en ningún momento una obligación de dicha administración, en los casos que, a su juicio razonado, no considere suficientemente esclarecido un hecho para la decisión a tomarse en la Resolución Culminatoria del Sumario. En el caso concreto, el recurrente fue notificado el 15 de agosto de 2014, según el misma reconoce en su escrito recursivo, del Acta de Reparó resultado de la auditoría fiscal practicada el 19 de julio de 2014, así como consta en la Resolución N° L/294.11/2014 (curante en folio 2 vto, del escrito recursivo y folio 117 correspondiente a la Resolución, la cual riel en el presente expediente, primera pieza), siendo el día hábil siguiente a dicha fecha 18 de agosto de 2014, el momento en que comenzó a computarse el lapso de quince (15) días hábiles, dispuesto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, para rectificar la declaración y realizar el pago de las diferencias determinadas en la fiscalización municipal. Una vez agotado el lapso establecido en el emplazamiento, se consideraba abierto de pleno derecho y por mandato de ley el lapso de veinticinco (25) días para presentar los descargos correspondientes, además de promover las pruebas que el recurrente considerará necesarias, establecido en el artículo 188 del Código Orgánico Tributario. Efectivamente, el 10 de octubre de

2014, último día hábil del lapso para presentar escrito de descargos y promover pruebas, el recurrente presentó escrito de descargos, que consta en autos desde el folio 198 al 215 del expediente judicial, donde solicitó dentro de su petitorio «Se abra un lapso de pruebas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 189 del Código Orgánico Tributario».

Se desprende de la solicitud anteriormente transcrita el error de interpretación de los artículos 188 y 189 del Código Orgánico Tributario en que incurrió el recurrente al solicitar la apertura de un lapso que ya se encontraba abierto. De hecho, al no promover ninguna prueba en la oportunidad procesal correspondiente hizo innecesario la apertura del lapso de evacuación de pruebas establecido en el artículo 189 del Código Orgánico Tributario y, de pleno derecho, se comenzó a computar el lapso de un (1) año para dictar la Resolución Culminatoria del Sumario, tal y como lo establece el artículo 192 del Código Orgánico Tributario.

Más allá, no existió además de tal solicitud ningún elemento que diera por entendido, o si quiera presumible, la intención de promover una prueba en concreto por parte del hoy recurrente al solo subsumirse en su escrito de descargos a alegar vicios correspondientes a falsos supuestos de derecho.

Por las razones antes expresadas, se verifica que no fue vulnerado el derecho a la defensa del recurrente al haber contado con una oportunidad procesal preestablecida por ley para promover las pruebas que creyera legales, conducentes y pertinentes,

siendo una potestad discrecional de la Administración Tributaria promover o evacuar cualquier otro elemento probatorio fuera de los lapsos establecidos, por lo que resulta forzoso para este Tribunal declarar la improcedencia de la denuncia formulada por el recurrente frente el particular. Así se declara.

(ii) Falso supuesto de derecho:

Considerar que los ingresos brutos provenientes de operaciones con bonos de la deuda pública nacional deben ser incluidos en la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El recurrente denunció la existencia de un falso supuesto de derecho al considerar que la exoneración establecida en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta para las operaciones con bonos de la deuda pública nacional son aplicables para el Impuesto sobre Actividades Económicas por mandato del artículo 214 numeral 2 de Ley del Poder Público Municipal. Las cantidades en discusión sobre este punto son aquellas reflejadas en el mayor analítico, durante los ejercicios fiscales de los años 2010, 2011, 2012 y 2013, de las partidas contables código No. 512, en la cual, de conformidad con el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, «...se registran los ingresos financieros devengados en el ejercicio por concepto de intereses, comisiones y otros rendimientos financieros, generados por los activos incluidos en el grupo Inversiones en Títulos Valores... Los rendimientos generados por los títulos valores de

disponibilidad restringida se imputan a la subcuenta que corresponda, según el tipo de título transado. Los descuentos o primas en valores mantenidos hasta su vencimiento se incluyen en la subcuenta que corresponda...», por SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UN BOLÍVARES CON DEICISÉIS SÉNTIMOS (Bs. 666.254.331,16), y código No. 538, en la cual, de conformidad con el Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, «...se registra la ganancia realizada y las ganancias en venta de inversiones en títulos valores generadas por la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros, así como los ingresos que se originen por la amortización de los descuentos de las inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento...», por QUINIENTOS NOVENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y UN MIL SEISCIENTOS SETENTA Y UN BOLÍVARES CON VEINTE CÉNTIMOS (Bs. 592.891.671,20).

Estima este Tribunal que el objeto de litigio en este punto en particular, es determinar si los ingresos brutos obtenidos por el recurrente durante los ejercicios fiscalizados, reflejados en las cuentas contables No. 512 y 538, correspondientes a rendimientos financieros obtenidos por la tenencia de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto Sobre la Renta, y ganancias obtenidas por la negociación de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto Sobre la

Renta, respectivamente, forman parte de la base imponible del impuesto a las actividades económicas, de acuerdo al acervo probatorio consignado por las partes en el presente proceso.

En este sentido, este Tribunal trae a colación el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que establece lo siguiente:

«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.» (Resaltado de este Tribunal).

En congruencia con lo establecido en el artículo 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el artículo 18 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao indica que:

«El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está constituido por el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio Chacao, de una o varias actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, ejercidas con fines de lucro.»

Puede desprenderse de los preceptos legales antes citados que la base imponible para determinar el Impuesto Sobre Actividades Económicas se refiere a aquellos ingresos brutos efectivamente percibidos (elemento objetivo) en el período impositivo

(elemento temporal), correspondiente a actividades desplegadas en la jurisdicción del Municipio (elemento espacial).

Al no resultar controvertido que los montos establecidos en las partidas contables No. 512 y No. 538 tienen el carácter de ingresos brutos es inoficioso pasar a realizar un análisis más profundo sobre dicho carácter.

Sin embargo, la actividad argumentativa del recurrente recayó ciertamente en la exclusión de estos ingresos brutos de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, por gozar de beneficios fiscales otorgados por el Poder Público Nacional, sosteniendo como fundamento legal de sus alegatos el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, conjuntamente con el artículo 23 numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, todos del siguiente tenor:

«Artículo 214. No forman parte de la base imponible:

1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley.
2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.
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.
4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de

las empresas.

5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño.

6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnización por siniestros.

7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados» (resaltado de este tribunal).

«Artículo 23 numeral 6: No forman parte de la base de cálculo los siguientes conceptos: (...) 6. Los demás conceptos excluidos por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal» (Resaltado de este Tribunal).

Por lo tanto, es necesario para esta juzgadora analizar las partidas contables No. 512 y No. 538 para dilucidar qué tipo de ingresos brutos reflejan y verificar si efectivamente cuentan con algún beneficio fiscal otorgado por la República, en los términos de los artículos precitados. Para ello, debe esta juzgadora pronunciarse sobre el valor probatorio de la prueba de experticia evacuada en el presente asunto, siendo aplicable el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil, por remisión expresa que hace el artículo 332 del Código Orgánico Tributario: «Artículo 332: En todo lo no previsto en este Título, y en cuanto sea aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil».

Según el artículo 467 del Código de Procedimiento Civil, el dictamen de los expertos debe cumplir los requisitos legales establecidos en el Código

Civil y contener el objeto de la experticia. Señala expresamente el artículo citado que:

«El dictamen de los expertos deberá rendirse por escrito ante el Juez de la causa o subcomisionado, en la forma indicada por el Código Civil. Se agregará inmediatamente a los autos y deberá contener por lo menos: descripción detallada de lo que fue objeto de la experticia, métodos o sistemas utilizados en el examen y las conclusiones a que han llegado los expertos» (Resaltado de este Tribunal).

Por su parte, los requisitos establecidos por el Código Civil se concretan en el artículo 1.425 del Código Civil, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 1.425. El dictamen de la mayoría de los expertos se extenderá en un solo acto que suscribirán todos, y debe ser motivado, circunstancia sin la cual no tendrá ningún valor. Si no hubiere unanimidad, podrán indicarse las diferentes opiniones y sus fundamentos.»

Debe agregar este Tribunal que dicha motivación va más allá de un mero un hilo argumentativo y debe estar respaldada, logrando así que, en conjunto con la aplicación de los conocimientos especializados de los designados expertos, sea posible analizar ciertos hechos bajo conocimientos técnicos y trasladar tales conclusiones al proceso para dilucidar hechos que puedan traer convencimiento al juez. En adición, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido que «del Informe presentado por los expertos contables no se observan apreciaciones desde el punto de vista jurídico, razón por la que está sufi-

cientemente razonado y motivado, toda vez que los elementos valorados y examinados por los peritos están ajustados a derecho (...) , logrando así la sociedad (...) desvirtuar los reparos formulados por la Administración Tributaria relativos a los aspectos antes indicados; por tales motivos esta Máxima Instancia le otorga pleno valor probatorio al examen pericial» (Vid. sentencia N° 01359 de fecha 14 de noviembre de 2012, caso: Banco de Coro, C.A.). Adicionalmente, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia destacó que «...el valor probatorio que tiene un informe pericial dependerá de que los elementos revisados conjuntamente por los expertos arrojen un resultado razonable merecedor de credibilidad por parte del juzgador; de este modo, si el estudio llevado a cabo por los expertos se efectúa sobre la base de un cúmulo de documentos aportados por la sociedad, dejándose constancia de todos y cada uno de los aspectos formulados, el dictamen presentado por los expertos contables se encuentra suficientemente razonado y motivado y, además, cuenta con los criterios requeridos por la jurisprudencia para otorgarle pleno valor al dictamen pericial...» (Vid. Sentencia N° 00709, de fecha 19 de junio de 2012, caso: Laboratorios Leti, S.A.V) (Resaltado de este Tribunal).

Al respecto del informe de experticia, el Tribunal observa que como parte de las conclusiones del dictamen pericial consignado por la terna de expertos, destaca lo siguiente:

«De la revisión efectuada, en nuestro carácter de expertos, a los estados financieros, registros contables,

demás documentos e información contable relacionada con el objeto específico de la experticia, damos por reproducidas las conclusiones que aparecen en cada petitorio de la prueba de experticia contable. Es menester aclarar que emitir una respuesta relacionada con determinar si los ingresos registrados en las cuentas contables son exentos o exonerados de impuesto sobre la renta, la terna de expertos considera que en nuestro carácter de auxiliares de justicia no nos corresponde realizar juicios de valor y más aún cuando se trate de situaciones que están en discusión en un proceso judicial. En todo caso somos de la opinión que todas las respuestas dadas en este dictamen pericial contribuyen a esclarecer los hechos que se encuentran en discusión.»

Queda claro entonces que (i) los expertos tuvieron a su manos la información necesaria, suministrada por el contribuyente, para la realización del examen solicitado, (ii) que los expertos se ciñeron a dar opinión sobre todos los puntos que fueron sometidos a su consideración, (iii) que los expertos no pasaron a pronunciarse sobre el fondo de la presente controversia ni sobre temas de derecho y (iv) que el dictamen pericial fue firmado por la totalidad de la terna de expertos.

En razón de lo expuesto este Tribunal otorga pleno valor probatorio al informe de experticia evacuado en sede judicial, en virtud de que está debidamente conformado y motivado, lo que permite dar por ciertas las conclusiones de hecho a que arribaron los expertos. Este Tribunal en adelante usará la información brindada

por el dictamen pericial como apoyo a su argumentación en la resolución de la presente controversia. Según se estableció en el dictamen pericial, la partida contable No. 512 es aquella donde «se registran los ingresos financieros devengados en el ejercicio por concepto de intereses, comisiones y otros rendimientos financieros generados por los activos incluidos en el grupo Inversiones en Títulos Valores.» Prosiguió en su explicación el dictamen pericial, respecto a la partida contable No. 512: «Los rendimientos registrados no son

más que un interés periódico denominado cupón, generado por los títulos valores tales como: bonos y obligaciones, papeles comerciales, los sistemas de ahorros tales como depósitos a plazo y cuentas de ahorro, títulos de participación, entre otros. Los títulos valores de renta fija generan un rendimiento calculado a un cupón determinado (tasa de interés) sobre el valor nominal del título valor de que se trate, a título de ejemplo se calcula de la siguiente manera:

Cupón= 4,90%

Valor nominal del título= 27.517.599,74

Tiempo: 30 días transcurridos.

Rendimiento= Valor nominal x Cupón x Tiempo (días transcurridos)/360 días x 100.

Rendimiento= 27.517.599,74 x 4,90 x 30 /360 x 100

Rendimiento= 112.363,53

Igualmente, existen títulos valores de renta fija en los que el rendimiento se genera mediante una compra de un instrumento con descuento, donde su rentabilidad se obtiene de la diferencia entre su valor de adquisición y su valor nominal, tales como bonos y obligaciones cero cupón, letras del tesoro, papeles comerciales, entre otros.

La cuenta 512 Ingreso por Inversiones en Títulos Valores, tiene subcuentas, a saber:

512.01 Rendimientos de Inversiones en Títulos Valores para negociar.

512.02 Rendimientos de Inversiones en Títulos Valores disponibles para la venta.

512.03 Rendimientos por inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento.

512.04 Rendimientos por colocaciones en el Banco Central de Venezuela y operaciones interbancarias.

512.06 Rendimientos por inversiones en otros títulos valores».

En vista de lo anterior, se reflejó que los ingresos reflejados en la partida contable No.512 y sus subcuentas se refieren a un rendimiento periódico y efectivo generado por la titularidad de títulos valores con base en su valor nominal.

De la misma manera se estableció en el dictamen pericial que la partida contable No. 538 es aquella donde el recurrente registra contablemente «...la ganancia realizada de las inversiones producto de la negociación de títulos valores, de conformidad con el Manual de Contabilidad antes identificado...». Prosiguió en su

explicación el dictamen pericial, respecto a la partida contable No. 538: «...en ésta cuenta se registra la ganancia realizada de las inversiones, dicha ganancia no es más que la diferencia entre el precio de compra pactado y

el precio de venta pactado, ese diferencia de precio que se origina al comercializar el título valor es lo que se registra en esta partida contable. A continuación presentamos un ejemplo práctico para ilustrar la operación:

Precio de Venta (PV): 98,70%

Precio de Compra (PC): 96,85%

Valor Nominal de Título Valor (VN): Bs. 10.800,00

Precio de Venta en Bs.= $VN * PV = 10.800,00 \times 98,70\% = 10.659,60$

Precio de Compra en Bs.= $VN * PC = 10.800,00 \times 96,85\% = 10.459,80$

Ganancia en Venta de títulos Valores = $PV - PC =$

Ganancia en Venta de títulos Valores = $10.659,60 - 10.459,80 = 199,80$

Ganancia en Venta de títulos Valores = 199,80

Por otra parte, la cuenta 538 «Ganancia en Inversiones en Títulos Valores», tiene subcuentas, a saber:

538.03 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores para negociar.

538.04 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores mantenidas hasta su vencimiento.

538.05 Ganancia realizada de las inversiones en títulos valores disponibles para la venta.»

De este modo, se reflejó que los ingresos reflejados en la partida contable No. 538 y sus subcuentas se refieren a un rendimiento periódico y efectivo generado por la negociación de títulos valores y de la diferencia entre el precio de compra y venta.

La mencionada actividad de negociación y tenencia de dichos títulos valores puede perfectamente subsumirse como una actividad económica generadora de ingresos efectivos a sus titulares. En el caso concreto, la actividad de negociación y tenencia es realizada por el recurrente desde su establecimiento permanente localizado en la jurisdicción del Municipio Chacao.

Con respecto a la habitualidad de dicha actividad, necesaria para ser calificada como actividad económica

gravable, ésta se evidencia del artículo 3 del documento constitutivo estatutario del recurrente, promovido como prueba por la representación judicial del Municipio, en los siguientes términos: «...Banco Activo, C.A. Banco Universal, tendrá por objeto realizar operaciones de intermediación financiera que sean compatibles con su naturaleza...»

Entonces, este Tribunal concluye que la actividad financiera realizada por el recurrente mediante las operaciones con títulos valores es una actividad económica susceptible de ser gravable por el Impuesto Sobre Actividades Económicas del municipio donde se realice dicha actividad. Sin embargo, la pretensión del recurrente no es la no gravabilidad de la actividad financiera destacada

previamente, sino la exclusión, de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, de aquellos ingresos brutos que cuenten con beneficios fiscales otorgados por la República, que se deriven de la tenencia o negociación de títulos valores exentos o exonerados del Impuesto sobre la Renta. Este es el objeto de la pretensión del recurrente en lo que respecta a esta denuncia.

Llegado este punto, es clara entonces la necesidad de determinar si las exenciones realizadas en la Ley de Impuesto Sobre La Renta son subsumibles dentro de la categoría de beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional.

Es necesario recordar que, según el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional, es competencia del Poder Público Nacional la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias. Dicha competencia es necesaria al existir la concepción constitucional del Estado Federal Descentralizado Cooperativo, consagrada en el artículo 4 de la Constitución Nacional que dispone que «La República Bolivariana de Venezuela es un estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad».

Sobre la concepción y sus consecuencias jurídicas sobre las relaciones entre las entidades político-territoriales y las limitaciones que tal noción impone a los Estados y Municipios, nuestro máximo Tribunal en su Sala Constitucional estableció:

«(...)

Como lo anunciamos en el párrafo anterior, el Constituyente, tanto en lo general como en lo particular, se acercó, en cuanto a la estructura vertical de ejercicio del Poder Público, a un modelo de federación descentralizado cooperativo. En lo general, al propugnar como principios definidores de nuestro federalismo descentralizado los de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad (art. 4º); y en lo particular, al consagrar en su artículo 164.10 que el ejercicio de las competencias de los Estados en torno a los puertos de uso comercial, debía darse a través de un instrumento que garantizase la necesaria homogeneidad en la prestación de ese servicio.

(...)

Así, pues, los rasgos significativos que acompañan al término coordinación serían los de: integración (como objetivo a lograr), superioridad (como facultad del ente coordinante), direccionalidad (por parte del ente sujeto a la coordinación) y homogeneidad (como otro de los fines a ser alcanzados mediante este mecanismo). En resumen, y a los solos efectos de esta decisión, la tarea de coordinar supone una potestad superior atribuida a los órganos centrales de un Estado determinado, que tiene como propósito integrar las tareas que sobre una misma materia les ha sido encomendadas a diversos entes, con el fin de que las mismas confluyan en un objetivo común, cual sería la prestación homogénea de un servicio o bien público.

...omissis...

Según se desprende de las considera-

ciones que se han hecho sobre la naturaleza federal descentralizada de la estructura político-territorial del Estado venezolano, así como de la potestad de coordinación que al nivel nacional le está atribuida en relación a los niveles estatales y municipales de ejercicio del Poder Público, tanto en las materias de competencia concurrente como en aquéllas de competencia exclusiva nacional en que de alguna forma intervengan los Estados y los Municipios, esta Sala es del parecer que el argumento que trae a colación la parte solicitante, en el sentido de que los artículos 42, 43, 46 y 108.3 de la Ley General de Puertos son inconstitucionales porque someten a mecanismos de coordinación la ejecución de la potestad portuaria de los Estados, no es correcto. Es decir, una vez examinados tales artículos a la luz de las instituciones políticas y jurídicas que disciplinan las relaciones entre los entes centrales y los entes descentralizados, se concluye que no resultan contrarios a las normas que al respecto ha establecido la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

(...)

Ello es así, por cuanto si bien se ha reconocido anteriormente que la Federación es un nivel en el proceso de descentralización, pero que no llega al extremo de la absoluta separación entre los entes políticos-territoriales que integran el Estado de que se trate, no hay que olvidar tampoco que la descentralización y la distribución de competencias que de ella derivan, supone, al mismo tiempo, la prohibición de que, a través

de cualesquiera medios se impida, se obstaculice o se cercene el ejercicio de las potestades en que consista la competencia atribuida al ente descentralizado». (Vid. Sentencia N° 002495 del 19 de diciembre de 2006, caso: caso impugnación del Decreto 1436 con Fuerza de Ley General de Puertos) (Resaltado de este Tribunal). Se desprende del pacífico criterio de la Sala Constitucional que el Poder Nacional esta compelido, en ejercicio de una concepción de estado, a desarrollar la normativa tendiente a coordinar y armonizar la política del Estado. En adición, el numeral 21 del artículo 156 de la Constitución establece como una competencia también del Poder Público Nacional: «Las políticas macroeconómicas, financieras y fiscales de la República».

Con respecto al poder tributario, es el Poder Público Nacional aquel constitucionalmente habilitado para legislar en garantía de la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno, tal como se desprende expresamente del numeral 13 del artículo 156 de la Constitución Nacional citado supra, en orden de dar consistencia y sistematicidad al poder tributario nacional, estatal y municipal.

Es en ese sentido, surge evidente que el poder tributario, es también poder de eximir, de allí que el beneficio fiscal, esto es, las exoneraciones, exenciones y demás dispensas, constituyan algunos de los mecanismos de los que dispone el Estado para concretar el poder de dirección de las políticas macroeconómicas, financieras y fiscales. Es así como se

materializa el beneficio en un estímulo que dispensa la carga impositiva de ciertos contribuyentes en orden de promover su actividad en beneficio de los fines del Estado y como excepción al Principio de generalidad tributaria, contemplado en el artículo 133 de la Constitución.

Así, el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta aplicable en razón del tiempo establece que: «Artículo 14: Están exentos de impuesto: ... 13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la Republica.» (Resaltado de este Tribunal).

Estima esta Juzgadora que, a raíz de la necesidad de armonización tributaria ordenada en la Constitución, conjuntamente con el ejercicio de la determinación de la política fiscal nacional desarrollada por el Poder Público Nacional, el legislador nacional, en el numeral 2 del artículo 214 de la Ley del Poder Público Municipal, ordenó la exclusión, de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas, de «Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.» Asimismo, el artículo 23, numeral 6 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao, hace remisión expresa al numeral 2 artículo 214 de la Ley del Poder Público Municipal, tal como se citó *ut supra*.

Nótese que la exclusión de los ingresos brutos que cuenten con beneficios fiscales obtenidos por el Poder Nacional (o Estatal) fue incluida por el legislador nacional

desde el momento de la sanción de la primera Ley del Poder Público Municipal, en fecha 17 de mayo de 2005 y publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.204 en fecha 08 de junio de 2005 y, en ese entonces, estaba regulada en el artículo 216 de la Ley, en los siguientes términos: «No forman parte de la base imponible: ...2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal». Finalmente, y en armonía con lo expuesto, el actual artículo 161 señala que:

«En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República. En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas. Asimismo, los municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos fines, dicte la Asamblea Nacional». Este artículo en referencia era el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del 2005.

En consecuencia, en interpretación histórico-sistemática de las normas citadas con anterioridad, se concluye que la intención del legislador nacional, en el desarrollo de una política fiscal armonizadora, es que los ingresos brutos que gocen de

exenciones otorgadas por el ejecutivo Nacional, en razón del desarrollo de la política fiscal del Estado, debe ser excluida de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas, en orden de mantener la coordinación entre los entes políticos territoriales, y no afectar, a través del poder tributario Municipal, la política fiscal de la Nación.

Esta Juzgadora estima necesario aclarar que la exclusión en mención no guarda relación con el nacimiento o no del hecho imponible que causa el Impuesto a las Actividades Económicas, sino con qué ingresos brutos, como elemento objetivo del impuesto, deben ser incluidos o no dentro de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas. Por lo tanto, es criterio de este Tribunal que la exclusión de los ingresos brutos referidos no implica ni significa negación del poder tributario del Municipio, sino la interpretación sistemática y congruente del sistema tributario venezolano, en tanto, siempre que los ingresos brutos derivados de la negociación y tenencia de títulos valores no cuenten con beneficios fiscales otorgados por la República o sus Estados, deberán ser incluidos en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, antigua patente de industria y comercio. Así se declara.

En el caso en concreto, la exención establecida en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, persigue incentivar la actividad de negociación de los títulos valores emitidos por la República, de tal forma que se configure

en una inversión atractiva, a partir de la cual el Estado pueda captar fondos para la realización de sus fines.

En este punto es menester destacar que es criterio de este Tribunal que detrás de la emisión de un título valor que representa una deuda pública existe una operación de crédito público en los términos del numeral 1 del artículo 80 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (anteriormente, su artículo 76), el cual especifica que: «Artículo 80. Son operaciones de crédito público: 1. La emisión y colocación de títulos valores, incluidas las letras del Tesoro, constitutivos de empréstitos o de operaciones de tesorería, exceptuando los destinados al reintegro de tributos».

Lo expuesto se ve reforzado por lo establecido en la Ley de Endeudamiento Público Anual publicada en Gaceta Oficial de la República Nros. 6.088 Extraordinaria, de fecha 11 de diciembre de 2012; 6.064 Extraordinaria de fecha 19 de diciembre de 2011, 6.005 Extraordinaria de fecha 14 de diciembre de 2010 y 5.944 Extraordinaria de fecha 15 de diciembre de 2009, en las cuales, en términos prácticamente idénticos, ha ordenado que: «El capital, los intereses y demás costos asociados a las operaciones de crédito público autorizadas en esta Ley estarán exentas de tributos nacionales, inclusive los establecidos en la Ley de Timbre Fiscal». Los ingresos brutos provenientes de la negociación y tenencia de títulos valores emitidos directamente por la República fueron referidos por la terna de expertos en su dictamen pericial, cuyo valor probatorio ya fue resuelto por este

Tribunal *ut supra*, y al efecto se citan de seguidas, no sin antes destacar que los expertos, al momento de identificar cada título valor cuyo ingreso fue reflejado en las cuentas contables a referir, señalaron que:

«A continuación presentamos cuadro resumen, preparado por la terna de expertos, contenido de los títulos valores que componen cada una de las cuentas contables de ingreso, solicitadas en los petitorios 1, 2, 3 y 4, inmediatamente anteriores, cabe señalar que en los casos donde no aparezca información relacionada con el decreto de Exoneración, se debe a que la terna de experto no observó tal decreto para ese título específico. El código ISIN es el único estándar reconocido internacionalmente para la identificación de valores e instrumentos financieros. Se utiliza principalmente en los procesos de liquidación y custodia de valores, tanto a nivel local como internacional. Los dos primeros caracteres corresponden al código país según el estándar ISO 3166 de la Agencia Nacional de Codificación que asigna el código. El código asignado para Venezuela es VE. Se usa un código especial 'XS' para títulos internacionales efectivos en sistemas de compensación pan-europeos como Euroclear y CEDEL. El uso del recibo depositario ISIN es único en tanto que el código de país para el título es el del emisor del recibo, no el del título subyacente. De acuerdo con el estándar ISO 6166 en vigor, los códigos ISIN que empiezan por XS son asignados por los Depositarios Centrales de Valores Internacionales: Clearstream y

Euroclear. Ambos depositarios también son agencias de codificación miembros de ANNA. Es menester aclarar que a aquellos títulos que comienzan el código ISIN por la iniciales VE se les revisó el Decreto de Emisión publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, no obstante, aquellos títulos cuyo código ISIN comienza por XS o US se les revisaron los prospectos de emisión» (ver página 64 del informe pericial).

En tal sentido, en criterio de este Tribunal, el recurrente demostró que los ingresos brutos que se citan de seguidas tuvieron como origen la negociación y tenencia de títulos valores emitidos directamente por la República y que, como tales, gozan del beneficio fiscal de exención establecido en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, es necesario concluir que los ingresos brutos obtenidos por la realización de operaciones con títulos valores emitidos directamente por la República no se deben ser incluidos en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, en tanto gozan del beneficio fiscal de exención estipulado en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, deben excluirse de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, en congruente aplicación de los artículos 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y 23 numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao:

EJERCICIO FISCAL 2010:

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN CUENTA INGRESOS BRUTOS CAUSADOS (EN BS)

5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 222.278,77
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GO 51.182,73
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SO 401.023,93
5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 951.169,11
5120210300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 119.541,82
5120210301 BONOS Y OBLIGACIONES VEBONOS 4.371.677,76
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 6.303.652,29
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO EN USD 305.867,70
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 2.402.498,52
51203103010 BONOS Y OBLIGACIONES DPN V 6.728.875,57
5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 2.332,09
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 35.349,42
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 19.589,48
TOTAL EJERCICIO 2010 BONOS EMITIDOS POR LA REPÚBLICA 22.515.039,19

EJERCICIO FISCAL 2011

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 6.440.370,02
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 8.632.217,90
5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 1.000.836,07
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 260.031,96
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.303.956,42
5120210301 BONOS Y OBLIGA C. VEBONOS 31.011.190,81
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 2.151.542,76
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.186.150,66
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 6.341.737,39
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 956.709,71
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 94.717,23
TOTAL EJERCICIO 2011 59.379.460,92

EJERCICIO FISCAL 2012

ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DE LA DEUDA PUBLICA NACIONAL 1.370.344,47
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 330.570,72
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.414.140,85
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 133.058.702,68
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 3.864.169,74
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 171.800,00
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 16.246.185,96
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 5.836.704,41
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 1.053.234,10

5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 111.717,34
TOTAL EJERCICIO 2012 163.457.570,28
EJERCICIO FISCAL 2013
ENTE EMISOR: REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 205.778,58
5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 15.464,61
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 242.028,03
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 315.846.801,64
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 4.693.066,01
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 158.099,67
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 6.896.777,16
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 4.740.129,79
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 1.414.727,48
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 119.695,61
TOTAL EJERCICIO 2013 359.994.581,64

Adicionalmente, estima necesario esta Juzgadora analizar la naturaleza de aquellos títulos valores que son emitidos por empresas y/o entidades distintas a la República. Lo indicado, en tanto el recurrente denunció que, en su criterio, también procedía la exclusión de la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, de aquellos ingresos brutos que gozaran del beneficio fiscal de exoneración, también otorgado por el Poder Público Nacional y que se diferencia de la exención tributaria, en tanto es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley, de conformidad con lo estipulado en el artículo 73 del Código Orgánico Tributario. En tal sentido, el recurrente aludió a operaciones de negociación y tenencia, durante los ejercicios fiscalizados, de títulos valores emitidos por empresas del estado, a saber: Petróleos de Venezuela, S.A.; el Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción, creado a través de

Ley Orgánica de Creación del Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción, posteriormente reformado por el Decreto No. 8.863, mediante el cual se dictó el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Creación del Fondo Simón Bolívar para la Reconstrucción; el Fondo de Desarrollo Nacional FONDEN S.A, Decreto N° 3.854, mediante el cual se autoriza al Ministro de Finanzas para que proceda a la creación de una empresa bajo la forma de sociedad anónima, que estará bajo su control accionario y estatutario, la cual se denominará Fondo de Desarrollo Nacional FONDEN S.A, en Gaceta Oficial N° 38.261 de fecha 30 de agosto de 2005; y decreto N° 1.350, mediante el cual se instruye al Ministro del Poder Popular de Economía, Finanzas y Banca Pública proceda a la modificación de los estatutos sociales de la Empresa Pública Fondo de Desarrollo Nacional, FONDEN. S.A.; el Banco de Desarrollo Económico y Social de

Venezuela (BANDES), creado a través de la Ley del Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES), en Gaceta Oficial No. 39.429 de fecha 21 de mayo de 2010, que reformó parcialmente al Decreto No. 6.214 con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES), en Gaceta Oficial No. 5.890 Extraordinario, de fecha 31 de julio de 2008; y el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH=, creado mediante Gaceta Oficial No. 39.945, de fecha 15 de junio de 2012. Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Todas ellas, con innegable naturaleza de Empresa del Estado, en tanto, al momento de su creación, se cumplió con lo establecido en los artículos 103, 104, 105 y 106 del Decreto Ley con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, los cuales se citan de seguidas:

«Artículo 103. Las Empresas del Estado son personas jurídicas de derecho público constituidas de acuerdo a las normas de derecho privado, en las cuales la República, los estados, los distritos metropolitanos y los municipios, o alguno de los entes descentralizados funcionalmente a los que se refiere el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, solos o conjuntamente, tengan una participación mayor al cincuenta por ciento del capital social».

«Artículo 104. La creación de las empresas del Estado será autorizada

por la Presidenta o el Presidente de la República en Consejo de Ministros, las gobernadoras o gobernadores, las alcaldesas o alcaldes, según corresponda, mediante Decreto de conformidad con la ley. Adquieren la personalidad jurídica con la protocolización de su acta constitutiva en el registro correspondiente a su domicilio, donde se archivará un ejemplar auténtico de sus estatutos y de la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o del medio de publicación oficial correspondiente, donde aparezca publicado el Decreto que autorice su creación. Los trámites de registro de los documentos referidos a las empresas del Estado, estarán exentos del pago de aranceles y otras tasas previstas en la legislación que regula la actividad notarial y registral».

«Artículo 105. Todos los documentos relacionados con las empresas del Estado que, conforme al ordenamiento jurídico vigente deben ser objeto de publicación, se publicarán en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o en el medio de publicación oficial correspondiente».

«Artículo 106. Las empresas del Estado podrán crearse con un único accionista y los derechos societarios podrán ser ejercidos, según sea el caso, por la República, los estados, los distritos metropolitanos, los municipios o los entes a que se refiere el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica, que sea titular de la totalidad de las acciones, sin que ello implique el incumplimiento de las disposiciones establecidas en la ley».

En tal sentido, las empresas del estado referidas pueden endeudarse en los términos y propósitos del instrumento legal de su creación, tal como se evidencia en cada una de las Gacetas Oficiales previamente referidas por esta Juzgadora. Lo señalado, siguiendo los lineamientos legales establecidos en los artículos 36, 80 y 81 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en concordancia con los artículos 5, 21 y 51 de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, cuando se trate de operaciones de negociación que realicen las instituciones financiera con títulos valores emitidos o avalados por la República o por empresas del Estado. Los artículos mencionados por esta Juzgadora se citan en su integridad:

Artículo 36. «No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni determinarse asignaciones presupuestarios para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales. No obstante y sin que ello constituya la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos:

1. Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor de la República o sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, con destino específico.
2. Los recursos provenientes de operaciones de crédito público.
3. Los que resulten de la gestión de los servicios desconcentrados sin personalidad jurídica.
4. El producto de las contribuciones

especiales» (Destacado nuestro).

Artículo 80. «Son operaciones de crédito público:

1. La emisión y colocación de títulos valores, incluidas las letras del Tesoro, constitutivos de empréstitos o de operaciones de tesorería, exceptuando los destinados al reintegro de tributos.
2. La apertura de créditos de cualquier naturaleza.
3. El financiamiento de obras, servicios o adquisiciones, cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de uno o más ejercicios, posteriores a aquel en que se haya causado el objeto del contrato.
4. El otorgamiento de garantías.
5. La consolidación, conversión, unificación o cualquier forma de refinanciamiento o reestructuración de deuda pública existente.
6. Las demás operaciones destinadas a obtener recursos que impliquen financiamiento reembolsable».

Artículo 81. «Las operaciones de crédito público tendrán por objeto arbitrar recursos para realizar inversiones reproductivas, atender casos de evidente necesidad o de conveniencia nacional y cubrir necesidades transitorias de tesorería».

Artículo 5. «Se entiende por intermediación financiera a 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» (Destacado nuestro).

Artículo 21. «El importe del capital

social inicial sólo podrá ser utilizado durante la etapa de organización, para:

1. Cobertura de los gastos que dicho proceso demande.
2. Compra o construcción de inmuebles para uso de la institución.
3. Compra del mobiliario, equipo y máquinas requeridos para el funcionamiento de la institución.
4. Contratación de servicios necesarios para dar inicio a las operaciones.

El resto del capital inicial deberá ser invertido en títulos valores emitidos o avalados por la Nación, empresas del Estado, obligaciones del Banco Central de Venezuela, o depositado en otra institución bancaria del país» (Destacado nuestro).

Artículo 51. «Las modalidades y condiciones de los depósitos, en moneda nacional o en divisas, el crédito, el fideicomiso, las estipulaciones contractuales, las inversiones en títulos valores y cualquier otra modalidad de intermediación propias de la actividad bancaria así como los servicios prestados al usuario o usuaria, serán establecidas y reguladas en la normativa prudencial que la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario dicte al efecto y en las normas que determine el Órgano Superior del Sistema Financiero Nacional. Las instituciones bancarias que mantengan posiciones en títulos o valores emitidos o avalados por la Nación o empresas del Estado, propios, los pertenecientes a terceros y que se encuentren en custodia del banco, los pertenecientes a los fideicomisos y los recibidos en garantía, bien sea en moneda nacional o extranjera los

mantendrán en custodia del Banco Central de Venezuela» (Resaltado de este Tribunal).

Los títulos valores emitidos por las empresas del estado mencionadas cuentan con el aval del cien por ciento (100%) por parte de la República, de acuerdo con los instrumentos normativos de su creación, por lo que, a criterio de esta Juzgadora, constituyen operaciones con bonos de la deuda pública de manera indirecta y, en consecuencia, sólo queda por analizar si los ingresos obtenidos por la venta o tenencia de estos títulos valores, al ser emitidos por empresas del estado, cuentan con los correspondientes decretos de exoneración por parte del Poder Público Nacional. Ciertamente, es criterio de este Tribunal que aquellos ingresos brutos títulos valores emitidos por empresas privadas o que, aun siendo emitidas por empresas del estado no cuenten con el decreto de exoneración correspondiente, deberán ser incluidos en la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en la jurisdicción del Municipio Chacao pues, como se señaló ut supra, no está en discusión en este asunto si se realiza o no la actividad de intermediación financiera relativa a la tenencia y negociación de títulos valores, que sí ocurre, sino cuáles ingresos brutos deben ser incluidos por el contribuyente recurrente en su base imponible anual.

En tal sentido, y recordando el valor probatorio que otorgó este Tribunal al dictamen pericial consignado por la terna de expertos, dicha terna indicó, respecto a la partida 512 (inversiones en títulos valores), en su

conclusión al Petitorio No. 5 del escrito de promoción de pruebas, un listado de todos los títulos registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de

identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se agrupa a continuación:

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN CUENTA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA ELECTRICIDAD DE CARACAS FONDO SIMON BOLIVAR FONDEN BANDES BANAVIH NO IDENTIFICADO TOTAL EJERCICIO FISCAL 2010
 5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 222.278,77 - 35.485,02 257.763,79
 5120110600 BONOS Y OBLIGACIONES ADM 292,38 -0,38 292,00
 5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GO 51.182,73 - -507,21 50.675,52
 5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SO 401.023,93 - -7.314,41 393.709,52
 5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON 366.797,93 -7.053,95 359.743,98
 5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 951.169,11 - 0,02 951.169,13
 5120210300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 119.541,82 - 119.541,82
 5120210301 BONOS Y OBLIGACIONES VEBONOS 4.371.677,76 902.385,46 -16.897,82 5.257.165,40
 5120211000 OBLIGACIONES EMITIDAS INST - 1.263.582,22 1.263.582,22
 5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 6.303.652,29 - 107.227,69 6.410.879,98
 5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO EN USD 305.867,70 - 18.320,12 324.187,82
 5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 2.402.498,52 - 65.490,13 2.467.988,65
 5120220600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESC 3.338.853,10 - 58.091,54 3.280.761,56
 51203103010 BONOS Y OBLIGACIONES DPN V 6.728.875,57 80.893,75 548.473,22 7.358.242,54
 5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 2.332,09 - 803,69 3.135,78
 5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN T 635.349,42 - 4.905,27 640.254,69
 5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 19.589,48 - 245.124,48 264.713,96
 5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON 730.637,22 730.637,22
 TOTAL EJERCICIO 2010 22.515.039,19 5.419.859,85 1.263.582,22 935.964,33 30.134.445,59
 EJERCICIO FISCAL 2011
 5120110300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 6.440.370,02 49.441,39 6.489.811,41

5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 8.632.217,90 -138.173,50
 8.494.044,40
 5120120301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 1.000.836,07 -2.898,22
 997.937,85
 5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 260.031,96
 2.487,80 262.519,76
 5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.303.956,42
 60.317,58 1.364.274,00
 5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 1.677.722,42
 104.489,72 1.782.212,14
 5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 31.011.190,81 149.518,28
 31.160.709,09
 5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 2.151.542,76 25.402,26
 2.176.945,02
 5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.186.150,66
 77.469,71 -8.897,87 1.254.722,51
 5120220600 BONOS Y OBLIGAC. ADMON DESCENTRALIZA
 2.584.626,21 -12.062,03 2.572.564,18
 5120310301 BONOS Y OBLIGA-CIONES DPN VEBONOS 6.341.737,39
 4.988,12 6.346.725,51
 5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 956.709,71 2.355,76
 959.065,47
 5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 94.717,23 -753,43
 93.963,80
 5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 3.062.306,12
 -24.982,43 3.037.323,69
 TOTAL EJERCICIO 2011 59.379.460,92 7.402.124,47 211.233,43
 66.992.818,82
 EJERCICIO FISCAL 2012
 5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DE LA DEUDA PUBLICA
 NACIONAL 1.370.344,47 0,01 1.370.344,48
 5120120302 BONOS Y OBLIGACIONES DPN GOBIERNO 330.570,72
 172,76 330.743,48
 5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 1.414.140,85
 -27.519,25 1.386.621,60
 5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR -
 1.301.547,77 1.970,25 1.303.518,02
 5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 133.058.702,68 35.435,55
 133.094.138,23
 5120212100 BONOS AGRICOLAS - 11.375,00 11.375,00
 5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICCS 3.864.169,74 4,45
 3.864.174,19
 5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 171.800,00
 3.461,84 175.261,84
 5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 16.246.185,96

21.121,47 16.267.307,43
5120220600 BONOS Y OBLIGAC. ADMON DESCENTRALIZA
10.007.829,19 3.995,73 10.011.824,92
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN VEBONOS 5.836.704,41
20.800,00 5.857.504,41
5120310800 OTROS TITULOS VAL. EMIT. AVAL NACI - 272.684,30
272.684,30
5120311300 OBLIGACIONES EMIT. EMP. PUBLIC. NO FINANC -
676.182,56 676.182,56
5120312100 OBLIGACIONES FONDEN - 16.510,68 1.702.545,30 3.991,84
1.723.047,82
5120312200 BONOS AGRICOLAS PDVSA - 46.844,26 46.844,26
5120320300 BONOS Y OBLIGACIONES DPN - 0,64 0,64
5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 1.053.234,10 1.770,21
1.055.004,31
5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBER 111.717,34 310,32
112.027,66
5120320600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR - 439.254,95
106.466,94 545.721,89
5120610202 VALORES BOLIVA-RIANOS VIVIENDA - 1.522.629,72
1.522.629,72
TOTAL EJERCICIO 2012 163.457.570,28 11.823.361,86 1.795.314,02
2.378.727,86 171.982,76 179.626.956,78
EJERCICIO FISCAL 2013
5120110301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN 205.778,58 205.778,58
5120120302 BONOS Y OBLIGA-CIONES DPN GOBIERNO 15.464,61
15.464,61
5120120303 BONOS Y OBLIGACIONES DPN SOBERANOS 242.028,03
242.028,03
5120120600 BONOS Y OBLIGACIONES ADMON DESCENTR 70.033,15
70.033,15
5120210301 BONOS Y OBLIGAC. VEBONOS 315.819.051,64 27.750,00
315.846.801,64
5120220301 BONOS Y OBLIGACIONES DPN TICC 4.693.066,01
4.693.066,01
5120220302 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 156.475,29
1.624,38 158.099,67
5120220303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 6.896.118,94
658,22 6.896.777,16
5120220600 BONOS Y OBLIGAC.ADMON DESCEN-TRALIZA
4.520.515,61 -3.019,06 4.517.496,55
5120310301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 4.740.129,79
4.740.129,79
5120310800 OTROS TITULOS VAL. EMIT. AVAL. NACI 3.894.758,45
3.894.758,45

5120312100 BONOS AGRICOLAS PDVSA 4.004.252,78 4.004.252,78
 5120312200 BONOS AGRICOLAS PDVSA 140.148,82 140.148,82
 5120320300 1.021,17 1.021,17
 5120320301 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 1.414.727,48
 1.414.727,48
 5120320303 BONOS Y OBLIGACIONES GOBIERNO USD 119.695,61
 11.038,57 130.734,18
 5120410100 COLOCACIONES EN EL BCV 2.158.049,50 2.158.049,50
 5120610101 CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN DESMATE-
 RIALIZADOS DE BANDES 0614 1.809.677,64 143.275,23 1.952.952,87
 5120610201 OTRAS OBLIGACIONES CÉDULAS HIPOTECA 649.119,97
 649.119,97
 5120610202 VALORES BOLIVARIANOS VIVIENDA 8.176.055,71 87.085,52
 8.263.141,23
 334.302.535,98 4.730.697,58 12.070.814,16 4.004.252,78 1.809.677,64
 649.119,97 285.970,09 359.994.581,64

Finalmente, en tanto este Tribunal observó la existencia de (i) ingresos brutos cuyo origen no fue no identificado; y de (ii) ingresos brutos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en la partida contable No. 512 (ingresos por inversiones en títulos valores), dichos ingresos brutos deben ser incluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios reparados, de acuerdo con los montos señalados en el dictamen pericial.

Sin embargo, existiendo los ingresos brutos causados en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, por operaciones con títulos valores emitidos por empresas del estado y avalados en su totalidad por la República, y que a su vez gozan del beneficio fiscal de

exoneración, tal como se reflejó en el cuadro ut supra, y los cuales fueron reflejados en la partida contable No. 512, resulta forzoso para este Tribunal que dichos ingresos deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas, en estricta aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y del artículo numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En consecuencia, es necesario para esta Juzgadora destacar qué ingresos del recurrente derivan de rendimientos obtenidos por la tenencia de títulos valores que cuentan con beneficio fiscal nacional de exención o de exoneración del impuesto sobre la renta, los cuales fueron debidamente demostrados por el recurrente a través de la prueba de experticia contable:

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA FONDO SIMON
 BOLIVAR FONDEN BANDES BANAVIH
 2010 22.515.039,19 5.419.859,85
 2011 59.379.460,92 7.402.124,47

2012 163.457.570,28 11.823.361,86 1.795.314,02 2.378.727,86
 2013 334.302.535,98 4.730.697,58 12.070.814,16 4.004.252,78 1.809.677,64
 649.119,97
 TOTAL 631.738.556,56

Concretamente, los ingresos brutos derivados de rendimientos obtenidos por títulos valores exentos o exonerados serían aquellos reseñados en el cuadro citado supra a los emisores «REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA», «PDVSA», «FONDO SIMÓN BOLIVAR», «FONDEN», «BANDES» y «BANAVIH». Dichos ingresos ascienden a un total de SEISCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS BOLIVARES CON CINCUENTA Y SEIS CENTIMOS (Bs.631.738.556,56), monto que debe excluirse de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados y, por lo tanto, resulta nulo el reparo formulado por la Alcaldía Chacao por este particular. Así se establece. Del mismo modo, al no haber sido probado por la contribuyente que el resto de los ingresos, tales como aquellos provenientes de empresas privadas o aquellos no identificados por la experticia, se encuentran de alguna forma excluidos, exentos o exonerados de impuesto, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos,

es forzoso para este tribunal ratificar el reparo formulado por la Alcaldía Chacao, durante los ejercicios fiscalizados, correspondiente a la diferencia resultante al excluir los ingresos exentos o exonerados sobre este punto de CINCO MILLONES DIEZ MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS BOLIVARES CON TREINTA Y DOS CENTIMOS (Bs.5.010.246,32). Así se establece. Ahora bien, tomando como punto de partida el análisis jurídico realizado respecto a la exclusión o no de los ingresos brutos reflejados en la cuenta contable No. 512, y estimando necesario este Tribunal dilucidar cuáles ingresos brutos reflejados en la partida 538 (ganancia en inversiones en títulos valores) deben ser incluidos o no por el recurrente en la base imponible del impuesto municipal a las actividades económicas, es criterio de este Tribunal que el dictamen pericial es lo suficientemente diáfano en su conclusión al Petitorio No. 10 del escrito de promoción de pruebas del recurrente, en el cual formula un listado de todos los títulos valores registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se agrupa en:

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA BANCO CENTRAL DE VENEZUELA REPUBLICA DE ARGENTINA EMPRESAS PRIVADAS NO IDENTIFICADO TOTAL EJERCICIO FISCAL 2010

5380310100 GANANCIA EN VEN-TA INV. P/NEGOCIAR 173.296,21
2.946,67 176.242,88
5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 104.753,30
104.753,30
5380320100 GCIA. EN VENTA INV P NEGOCIAR 3.071.148,49 6.928.018,65
191.985,49 10.191.152,63
5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 36.138.998,00
2.596.438,64 38.735.436,64
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENTA 1.359,75 789.703,95
9.228,05 800.291,75
5380510100 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VENTA 3.177.296,92 194.338,42
352.025,16 -5.010,78 3.718.649,72
5380520100 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VTA TICCS 57.945.817,48
2.590.750,00 - 60.536.567,48
5380520300 GCIA. EN VENTA INV. DISP. VTAUSD 3.156.911,66 103.252,36
3.260.164,02
TOTAL EJERCICIO 2010 100.507.916,85 11.068.972,68 2.942.775,16
3.003.593,73 117.523.258,42
EJERCICIO FISCAL 2011
5380310100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 5.152.192,31
710.796,90 65.775,16 5.928.764,37
5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 3.732.707,27
3.732.707,27
5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 26.133.020,05
19.250.042,54 107,23 950.250,35 46.333.420,17
5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 10.152.752,96
4.785.860,84 151.737,26 15.090.351,06
5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 3.220,01
3.220,01
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 16.640,35
3.235.791,29 3.252.431,64
5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 1.978.979,83
41.274,75 2.020.254,58
5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISPON. VENTA 831.227,20 831.227,20
5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 269.472,15 23.058,59
292.530,74
TOTAL EJERCICIO 2011 47.997.519,97 28.251.963,72 107,23 41.274,75
1.194.041,37 77.484.907,05
EJERCICIO FISCAL 2012
5380310100 GANANCIA EN VEN-TA INV. P/NEGOCIAR 2.277.529,63
310.290,99 2.587.820,62
5380310200 GANANCIA REALI-ZADA INV. P/NEGOCIAR 379.014,86
379.014,86
5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 46.119.181,55
28.138.381,22 8.421,49 74.265.984,26

5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 191.041,68 612.401,06
3.257,54 806.700,28
5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 3.049,97
3.049,97
5380410201 GANANCIA EN VENTA DE INV. MANT. VENCIM 1.011.061,06
1.011.061,06
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 27.968,82
328.796,84 383.372,62 740.138,29
5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 8.502.335,66
8.502.335,66
5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISPON. VENTA 22.261.442,41
22.261.442,41
5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 53.526.982,19
53.526.982,19
TOTAL EJERCICIO 2012 79.758.514,61 82.606.561,31 310.290,99
1.409.162,68 164.084.529,59
EJERCICIO FISCAL 2013
5380310100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOCIAR 133.268,30
133.268,30
5380320100 GANANCIA EN VENTA INV. P/NEGOC 4.012.397,88
1.760.950,08 5.773.347,96
5380320200 GCIA. REALIZADA INV P NEGOCIAR 848,53 848,53
5380410200 OTRAS GANANCIAS EN INV. MANT. VENCIM 1.602,91
1.602,91
5380420100 AMORT. INV. MANT. HASTA VENCIMIENTO 45.524,91
45.524,91
5380510100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA DPNS 151.064.984,19
151.064.984,19
5380520100 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA 63.545.456,84
63.545.456,84
5380520300 GCIA EN VENTA INV. DISP. VENTA US\$ 11.901.072,33
11.901.072,33
TOTAL EJERCICIO 2013 218.801.632,12 13.662.022,41 2.451,44
232.466.105,97

Finalmente, en tanto este Tribunal observó la existencia de (i) ingresos brutos cuyo origen no fue no identificado; y de (ii) ingresos brutos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en la partida contable No. 538 (ganancia en inversiones en títulos valores), dichos ingresos brutos deben ser incluidos

de la base imponible del impuesto a las actividades económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios reparados, de acuerdo con los montos señalados en el dictamen pericial. Sin embargo, existiendo los ingresos brutos causados en jurisdicción del Municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, por opera-

ciones con títulos valores emitidos directamente por la República y, por lo tanto gozar del beneficio fiscal de exención estipulado en el artículo 14 numeral 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; y emitidos por empresas del estado y avalados en su totalidad por la República, y que a su vez gozan del beneficio fiscal de exoneración, tal como se reflejó en el cuadro ut supra, y los cuales fueron reflejados en la partida contable No. 538, resulta forzoso para este Tribunal que dichos ingresos deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades econó-

micas, en estricta aplicación, del artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y del artículo numeral 6 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En consecuencia, es necesario para esta Juzgadora destacar qué ingresos del recurrente derivan de ganancias de capital obtenidas por la comercialización de títulos valores que cuentan con beneficio fiscal nacional de exención o de exoneración del impuesto sobre la renta, los cuales fueron debidamente demostrados por el recurrente a través de la prueba de

experticia contable:

EJERCICIO REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA PDVSA
BANCO CENTRAL DE VENEZUELA

2010 100.507.916,85 11.068.972,68

2011 47.997.519,97 28.251.963,72

2012 79.758.514,61 82.606.561,31 310.290,99

2013 218.801.632,12 13.662.022,41

TOTAL 582.965.394,66

Concretamente, los ingresos brutos derivados de rendimientos obtenidos por títulos valores exentos o exonerados serían aquellos reseñados en el cuadro citado supra a los emisores «REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA», «PDVSA» y «BANCO CENTRAL DE VENEZUELA». Dichos ingresos ascienden a un total de QUINIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO CON SESENTA Y SEIS CENTIMOS, monto que debe excluirse de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas causado en jurisdicción del Municipio Chacao

durante los ejercicios fiscalizados y, por lo tanto, resulta nulo el reparo formulado por la Alcaldía Chacao por este particular. Así se establece.

Del mismo modo, al no haber sido probado por la contribuyente que el resto de los ingresos, tales como aquellos provenientes de empresas privadas o aquellos no identificados por la experticia, se encuentran de alguna forma excluidos, exentos o exonerados de impuesto, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos, es forzoso para este tribunal ratificar el reparo formulado por la diferencia resultante al excluir los ingresos exentos o exonerados sobre este punto de OCHO MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y TRES

MIL CUATROCIENTOS SEIS BOLIVARES CON TREINTA Y SIETE CENTIMOS (Bs. 8.593.406,37). Así se establece.

En tal sentido, a juicio de este Tribunal el dictamen presentado por los expertos contables se encuentra suficientemente razonado y motivado, sin observarse apreciaciones desde el punto de vista jurídico, por lo que los elementos valorados y examinados por los peritos están ajustados a derecho, acordes con el criterio reiterado de la Sala Político-Administrativa, logrando el recurrente desvirtuar parcialmente el reparo formulado por la Administración Tributaria Municipal relativo al aspecto antes señalado; razón por la cual esta Instancia le otorga pleno valor probatorio al examen pericial. En consecuencia, se ordena a la Administración Tributaria Municipal modificar el reparo impuesto al recurrente, excluyendo de la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas aquellos ingresos brutos que gozan de beneficios fiscales nacionales de exención o de exoneración del Impuesto Sobre la Renta, en los términos previamente señalados. Así se establece.

(iv) Falso supuesto de derecho al incluir ingresos brutos provenientes de ganancias en cambio dentro de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El recurrente denunció la existencia de un falso supuesto de derecho al considerar que los ingresos brutos reflejados en la Cuenta No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), por Bs. 64.504.465,63, deben ser excluidos de la base imponible del Impuesto

Sobre Actividades Económicas al tratarse de ingresos brutos derivados por diferencial cambiario. El diferencial cambiario es una situación contable vinculada a la fluctuación que tiene el valor de una moneda con respecto a otras divisas a lo largo del tiempo. En el caso concreto de Venezuela, esta variación se refleja por la variación a través del tiempo del tipo de tasa oficial establecida por los distintos regímenes cambiarios que han existido en el país. Estos ajustes deben ser reflejados en la contabilidad del recurrente según lo establece las normas de contabilidad especiales emitidas por la Superintendencia del Sector Bancario (SUDEBAN), como ente regulador en funciones de policía administrativa, en su Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo, descripción, el cual señala que en la cuenta contable N° 532: «se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio y por operaciones de cambio y arbitraje de moneda extranjera, ya sea al contado o a futuro. Igualmente se incluyen en estos ingresos las diferencias en cambio que resulten de la traducción de los estados financieros de operaciones en el extranjero de las Sucursales que son parte integrante de las operaciones de la matriz, cuando se efectúa la integración lineal (consolidación), de acuerdo a lo señalado en la Declaración de Principios de Contabilidad No. 12 «Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Traducción o Conversión a Moneda Nacional de operaciones en el Extranjero».

Tiene las siguientes Subcuentas:
 532.01 Ganancias por arbitraje en moneda extranjera
 532.97 Diferencias de cambio originadas por las cuentas del activo
 532.98 Diferencias de cambio originadas por las cuentas del pasivo»
 Aclarado el concepto, es importante observar la norma que se desprende del artículo 214 numeral 3 de La Ley Orgánica del Poder Público Municipal:

«Artículo 214. 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». (Resaltado de este tribunal). El ajuste contable realizado con respecto a un activo o pasivo y el diferencial causado por la variación de la moneda en la que esta denominada la obligación no es más que un acto de reconocimiento de una situación que bajo ningún concepto es imputable al contribuyente, por lo que, en criterio de esta Juzgadora, a exclusión de la base imponible que realiza la norma comentada anteriormente se encuentra plenamente justificada. El activo en sí mismo no ha cambiado en forma cierta sino que la moneda utilizada para reflejar su valor tiene una relación distinta, una tasa de cambio distinta, con respecto a la moneda en la cual esta originalmente denominada la operación. De

hecho, el valor en la moneda que le sirve de sustento no ha variado.

Frente el particular, la Sala Político Administrativa ha establecido al respecto:

«Derivado de lo anterior, 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 del 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 el 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, siendo improcedente en consecuencia, incluir la cantidad de Bs. 5.149.433.500,00 dentro de la declaración jurada de ingresos brutos del Banco Industrial de Venezuela, C.A., correspondiente al ejercicio fiscal del año 1989. Ello así, resultaba improcedente el reparo formulado el contribuyente por tal concepto. Así se declara. (Vid. Sentencia N° 03385 del 26 de mayo de 2005, caso: Banco Industrial De Venezuela C.A.)» (Resaltado de este Tribunal) El criterio de la sentencia parcialmente transcrita es ratificado por la misma Sala en sentencia del 14 de julio de 2010, numero 00693 (caso: Arrendadora Mercantil, C.A.).

Sobre la Partida Contable No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), estableció el dictamen pericial en el pronunciamiento sobre los petitorios

Nros. 11, 12, 13 y, 14 con respecto a cada uno de los ejercicios fiscalizados, que (i) los ingresos reflejados en dichas cuentas se refieren a diferencias en cambio ocurridas por devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores y (ii) que dichos ingresos corresponden con los ingresos brutos considerados por la Administración Tributaria como parte de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Así, y con respecto al reparo formulado sobre los ingresos brutos reflejados en la partida No. 532 (ingresos por diferencias en cambio y operaciones con derivados), establece el dictamen pericial un listado de todos los títulos registrados en la mencionada partida, ente emisor, denominación, número de identificación de cada título y decretos de emisión y exoneración aplicables. Dicho listado se relaciona a continuación:

1. En la subsubcuenta 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» con un saldo según libros de Bs. 3.608.908,35 correspondiente al segundo semestre del ejercicio fiscal 2010 (1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2010), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la compra venta de divisas y la devaluación de la moneda.
2. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs. 1.344.780,46 correspondiente al segundo semestre del ejercicio fiscal 2010 (1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2010), se registran los ingresos generados por las diferencias

en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.

3. En la subsubcuenta 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» con un saldo según libros para el segundo semestre del ejercicio fiscal 2011 (1° de julio al 31 de diciembre) de Bs. 14.070.675,74, se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la compra venta de divisas y la devaluación de la moneda.

4. Los expertos evidenciamos y constatamos que los ingresos financieros registrados en la partida contable 532 denominada «Ingresos por Diferencia en Cambio y Operaciones con Derivados» coincide el saldo de la subsubcuenta contable 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» por la cantidad de Bs. 2.490.448,35 (Bs. 2.323.557,72 + Bs. 166.890,63) con los ingresos brutos considerados por la Dirección de Administración Tributaria (DAT) de la Alcaldía del Municipio Chacao como parte de la base imponible del Impuesto a las actividades económicas, no obstante, la subcuenta contable 532.97.2.01.00 «Diferencia en Cambio Disponibilidad» no coincide el monto considerado por la Alcaldía del Municipio Chacao con el monto solicitado en el petitorio, debido a que la Alcaldía antes identificada considero el saldo según libros del ejercicio fiscal 2011 que comprende primer y segundo semestre (desde el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2011) y en el petitorio sólo se está solicitando el primer semestre que comprende las operaciones registradas desde el 1° de enero hasta el 30 de junio de 2011.

5. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs. 32.970.467,33 (Bs. 32.966.940,84 + Bs. 3.526,49) correspondiente al ejercicio fiscal 2012 (1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.

6. En la subsubcuenta 532.97.2.02.00 «Diferencia en Cambio Inv. Títulos» con un saldo según libros de Bs.

224.045,15 (Bs. 191.433,68 + Bs. 32.611,47) correspondiente al ejercicio fiscal 2013 (1 de enero hasta el 31 de diciembre), se registran los ingresos generados por las diferencias en cambio ocurridas por la devaluación de la moneda en operaciones de negociación de títulos valores.

El dictamen pericial reseñó estas diferencias en las conclusiones de los petitorios 10, 11, 12, 13, en relación con los años 2010, 2011, 2012 y 2013, respectivamente, tal como se muestra a continuación:

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN 2do Semestre del año 2010
(1º julio al 31 de diciembre) Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao
5329720100 DIF. EN CAMBIO DISPONIBILIDAD 3.608.908,35 3.608.908,35
5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS 1.344.780,46 1.344.780,46
1.344.780,46
TOTAL 532 EJERCICIO 2010 4.953.688,81 4.953.688,81 4.953.688,81

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN 1er Semestre al 30-06-2011 2do Semestre al 31-12-2011 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao Diferencia
5329720100 DIF. EN CAMBIO DISPONIBILIDAD 14.070.675,74 14.070.675,74
16.040.893,56 1.970.217,82
5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS 2.323.557,72 166.890,63
2.490.448,35 2.490.448,35 0,00
TOTAL 532 EJERCICIO 2011 16.394.233,46 166.890,63 16.561.124,09
18.531.341,91 1.970.217,82

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN 1er Semestre al 30-06-2012 2do Semestre al 31-12-2012 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao
5329720200000000 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS VALORES
32.966.940,84 3.526,49 32.970.467,33 32.970.467,33

CUENTA CONTABLE DESCRIPCIÓN 1er Semestre al 30-06-2013 2do Semestre al 31-12-2013 Monto según Escrito de Promoción de Pruebas y Balance de Comprobación Monto según DAT Alcaldía Municipio Chacao
5329720200 DIF. EN CAMBIO INV. TITULOS VALORES 191.433,68
32.611,47 224.045,15 224.045,15

Dichos montos se resumirían de la siguiente manera:

Ejercicio Fiscal Diferencia en Cambio Diferencia no identificada en la experticia
2010 4.953.688,81
2011 16.561.124,09
1.970.217,82
2012 32.970.467,33
2013 224.045,15

Total 54.709.325,38 1.970.217,82

Al quedar evidenciado que el Municipio incluyó en la base imponible del impuesto a las actividades económicas las diferencias en cambio y ser estas de necesaria exclusión por mandato de la Ley del Poder Público Municipal, resulta forzoso determinar que su inclusión constituye una infracción, por falta de aplicación de la ley, concretamente de la prohibición contenida en el artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Nacional y en el artículo 23 numeral 6 de la Ordenanza de Actividades Económicas del Municipio Chacao, por lo que este Tribunal declara procedente la denuncia formulada por el recurrente frente a este particular, por los ingresos brutos demostrados por la experticia contable como correspondientes a meros ajustes contables por diferencial cambiario, y en consecuencia debe excluirse de la base imponible por no formar parte de los ingresos brutos de BANCO ACTIVO C.A., BANCO UNIVERSAL correspondiente a los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, la cantidad de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS NUEVE MIL TRESCIENTOS VEINTICINCO BOLIVARES CON TREINTA Y OCHO CENTIMOS (Bs. 54.709.325,38), como se desprende de resumen ut

supra señalado y así se decide.

Así mismo, al haberse constado una diferencia sobre la cual la contribuyente no demostró su exclusión, exención o exoneración del Impuesto Sobre Actividades Económicas, y en virtud de la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos, es forzoso para este Tribunal ratificar el reparo formulado por la diferencia resultante al excluir los ingresos no identificados por la terna de expertos, equivalentes a UN MILLON NOVECIENTOS SETENTA MIL DOSCIENTOS DIESCIESIETE BOLIVARES CON OCHENTA Y DOS CENTIMOS (Bs. 1.970.217,82). Así se decide.

Con respecto a la multa impuesta a la sociedad recurrente, el Tribunal observa que en el presente caso, la Administración Tributaria afirmó deducir el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto municipal a las actividades económicas causado y no pagado en la jurisdicción del municipio Chacao para los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, por lo cual procedió a imponerle la multa prevista en el artículo 101 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao.

Al respecto, la recurrente alega que la multa debe ser anulada, pues no hubo disminución de ingresos tributarios ni la Alcaldía Chacao no

logró demostrar el elemento «intencionalidad» al momento de la comisión del ilícito de contravención. Sobre este particular, el Tribunal debe transcribir el contenido de la norma en la cual se fundamenta la Administración Tributaria Municipal para sancionar a la recurrente, la cual es del tenor siguiente:

«Artículo 101: «El contribuyente que mediante acción u omisión cause una disminución de los ingresos tributarios será sancionado con multa que oscilará entre veinticinco por ciento (25%) y setenta y cinco por ciento (75%) del tributo omitido (omissis)».

Se observa de la norma transcrita, que la misma prevé que quien cause una disminución de los ingresos tributarios será sancionado con el 25% al 75% del tributo omitido. Con respecto al presente caso, el Tribunal aprecia que en tanto se declaró parcialmente procedente la denuncia de la sociedad recurrente, al haber demostrado que existen ingresos brutos que, por un lado, deben ser excluidos de la base imponible del impuesto a las actividades económicas por ser resultado de operaciones económicas que cuentan con beneficios fiscales otorgados por el Poder Nacional (exención y exoneración del Impuesto Sobre la Renta), de conformidad con el artículo 214 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, y por otro lado, deben ser excluidos por constituir meros ajustes contables, de conformidad con el artículo 214 numeral 3 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, lo cierto es que la recurrente no cumplió con su obligación de declarar

y pagar aquellos ingresos brutos reparados por el municipio Chacao durante los ejercicios fiscalizados, que corresponden a aquellos ingresos no identificados por la terna de expertos; y a ingresos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en las partidas contables No. 512, 538 y 532.

Ahora bien, respecto a que no hubo dolo en la actuación del recurrente, este Tribunal advierte que la circunstancia alegada no es procedente, pues, por el solo hecho de haber cometido una infracción, se produce la sanción que se trasmuta en una multa tal como lo consagra el artículo 101 de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao. En razón de lo expuesto precedentemente, toda infracción tributaria que representa el quebrantamiento de las leyes por la disminución de los ingresos fiscales configura el delito de contravención. En consecuencia, este tribunal declara improcedente la denuncia formulada por el recurrente. Así se declara.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal debe declarar procedente la multa impuesta a la sociedad recurrente sobre las cantidades correspondientes al reparo confirmado parcialmente por este Tribunal, de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, al ser un hecho cierto, reconocido por la propia recurrente, que la misma no cumplió con su obligación de declarar y pagar los ingresos brutos no identificados por la terna de expertos; y a ingresos provenientes de operaciones con títulos valores emitidos por empresas privadas, registrados en las partidas contables No. 512, 538 y

532. Así se declara.

Error de derecho excusable

Invoca la recurrente, a su favor, la eximente de responsabilidad penal tributaria «error de derecho excusable», contenida en el Artículo 85 Numeral 4 del Código Orgánico Tributario, los cuales son del tenor siguiente:

«Artículo 85: Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:

1. El hecho de no haber cumplido 18 años.
2. La incapacidad mental debidamente comprobada.
3. El caso fortuito y la fuerza mayor.
4. El error de hecho y de derecho excusable.
5. La obediencia legítima y debida.
6. Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios». (Destacado de este Tribunal Superior)

Ahora bien, el artículo 85 transcrito alude como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, el error de hecho y derecho excusable y es preciso saber su significado para determinar si tales errores están presentes en el caso de autos.

En este orden de ideas, la doctrina penal ha señalado: «El error...es el falso conocimiento de algo, una noción falsa sobre algo... En relación al error propio que afecta o tiene influencia en el conocimiento o voluntad, tradicionalmente se ha hecho referencia a la distinción entre el error de hecho y el error de derecho.» («Derecho Penal Venezolano», Parte General, 3ra edición, Dr. Alberto Arteaga Sánchez, Pág. 1295). En tal sentido, la doctrina penal define el error de hecho como: «la

equivocada noción que se puede tener con relación a los acontecimientos que ocurren en la vida real, y éste constituye causa de inculpabilidad sólo en aquellos casos en que sean invencibles y esenciales.» (Mendoza Troconis, José Rafael. «Curso de Derecho Penal Venezolano». Tomo II, Pág. 251. Caracas, 1987).

De lo anterior se infiere, que la recurrente no puede desconocer que el hecho jamás ocurrió, por cuanto, la misma afirma que «...la aportante no incluye lo pagado a accionistas y miembros de la Junta Directiva ..., es por esa causa que se le imputa el incumplimiento del pago de diferencias de las contribuciones en los Trimestres Reparados...». (Folio 31 del Expediente).

En cuanto al error de derecho excusable, la doctrina lo ha definido de la siguiente manera: «Hay error de derecho cuando se conocen bien las condiciones de hecho, pero se yerra con respecto a la ley prohibitiva de ese hecho;...Omissis...» (Mendoza Troconis, José Rafael. «Curso de Derecho Penal Venezolano». Tomo II, Pág. 251. Caracas, 1987).

En este orden de ideas se desprende, del contenido del expediente, que la recurrente tenía pleno conocimiento de las disposiciones de la Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; en consecuencia, no puede alegar el desconocimiento de la norma jurídica aplicable. Así las cosas, este Tribunal considera que en el presente caso, no existe error de hecho, ya que la recurrente tuvo noción del acontecimiento, ni tampoco error de derecho, por cuanto la misma tenía conoci-

miento sobre la aplicación de las normas legales, vale decir, Ordenanza a las Actividades Económicas del Municipio Chacao, y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y sobre la obligación de cumplir con lo que allí se estipula. Además, para ello se requiere que exista la causa de inculpabilidad así como que tal circunstancia esté debidamente probada.

En este sentido, si se alega como eximente de responsabilidad el error de hecho y de derecho excusable, es preciso probarlo, tal como ya se explicó, pues recordemos que la carga de la prueba tendiente a demostrar el error recae sobre el afectado. La Jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal lo expresa así:

«Tratándose de un error de hecho alegado por la contribuyente, correspondía a ella demostrar no sólo los hechos que comprobaran la verdad de su dicho para así desvirtuar el reparo fiscal, sino que incurrió en el mismo de buena fe. En este sentido la Jurisprudencia ha sostenido de manera reiterada que cuando el error de hecho que pueda alegar un contribuyente para destruir la fuerza probatoria de su declaración jurada (..) corresponde a dicho contribuyente no solo demostrar por medios idóneos la existencia de su error sino que incurrió en el mismo de buena fe, es decir que los elementos de que disponía lo

introdujeron a dicho error ya que de lo contrario no se trataría de un error sino, de una falsedad consistente cometida que ni el legislador ni los jueces pueden amparar.» (Vid. Sentencia N° 254, de fecha 17-04-96, Caso: Adminis-tradora los Sauces.)

Visto de esta forma, no cabe duda que en el presente caso no existe ni error de hecho ni de derecho excusable que exima de responsabilidad a la recurrente, pues de las actas procesales no se desprende prueba alguna que sustente lo esgrimido por la recurrente. Así se declara.

De las consideraciones previamente establecidas resulta forzoso declarar **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario intentado por el recurrente contra la Resolución No. L/294.11/2014, al existir vicios de nulidad absoluta en parte de la determinación de la base imponible realizada por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao, con respecto a las partidas contables Nros. 512 (ingresos por inversiones en títulos valores), 538 (ganancia en inversiones en títulos valores) y 532 (ingresos por diferencias de cambio y operaciones con derivados). Así se decide.

Se expresan las cantidades anuladas y confirmadas por esta sentencia de la siguiente manera:

Concepto	Anulado	Confirmado
Partida 512	631,738,556.56	5,010,246.32
Partida 538	582,965,394.66	8,593,406.37
Partida 532	54,709,325.38	1,970,217.82

TOTAL 1,269,413,276.60 15,573,870.51

V DECISIÓN

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, este Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario ejercido por la sociedad mercantil BANCO ACTIVO C.A, BANCO UNIVERSAL, contra la Resolución No. L/294.11/2014, emitida por la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao el 19 de noviembre de 2014, a través de la cual confirmó en su totalidad el Acta de Reparación N° D.A.T.-G-A-F:69-308-2014, emitida por la Auditora Fiscal adscrita a la Gerencia de Auditoría Fiscal de la Dirección de Administración Tributaria de la Alcaldía del Municipio Chacao del Estado Miranda, el 19 de julio de 2014. Se ORDENA a la Administración Tributaria, una vez firme el presente fallo, ajustar el reparo y sus accesorios impuestos y emitir nuevas planillas de liquidación, conforme a las motivaciones del presente fallo. No hay condenatoria en costas procesales a las partes, en virtud de

no haber sido ninguna de ellas totalmente vencida en esta causa.

Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 287 del Código Orgánico Tributario vigente, una vez firme el presente fallo, se fija un lapso de cinco (5) días continuos para que la contribuyente efectúe el cumplimiento voluntario del mismo. Así se establece.

La presente decisión tiene apelación, por cuanto su cuantía excede de las quinientas Unidades Tributarias (500 U.T.), de acuerdo con lo establecido en el artículo 285 del vigente Código Orgánico Tributario.

Dada, firmada y sellada en la Sala de Despacho del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en Caracas, a los veintiocho (28) días del mes de julio de 2016. Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.-

La Jueza Suplente,
Abg. Yuleima Milagros Bastidas Alviarez.

La Secretaria,
Abg. Marlyn Malavé Godoy.

La anterior sentencia se publicó en el día de hoy veintiocho (28) de julio de 2016, siendo las tres y veinticinco de la tarde (03:25 P.m.).

La Secretaria,
Abg. Marlyn Malavé Godoy.
Asunto N° AP41-U-2015-000018
YMB/MMG

Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia

0198

Expediente: 2013-1630
Sentencia: 00220
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MARCO ANTONIO
MEDINA SALAS
Fecha: 23/03/2017

Partes: OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A. vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT).

Objeto: recurso de apelación ejercido por OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A. FYT 2006, C.A. contra la sentencia definitiva número 036/2013 dictada por el el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 26 de junio de 2013, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la contribuyente el 9 de mayo de 2012.

Decisión: 1.- **CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el apoderado y la apoderada judicial de la sociedad mercantil **OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A.**, contra la sentencia definitiva número 036/2013 del 26 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la accionante; en consecuencia, **ANULA** el fallo de instancia. 2.- **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada sociedad contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954*, del 23 de diciembre de 2011, emitida por la **GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró inadmisibile por -falta de cualidad- el recurso jerárquico interpuesto el 21 de junio de 2007 contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con el alfanumérico *GRTI/RNO/DSA/2007/022/002290* del 7 de mayo de 2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del aludido Servicio, por lo que los actos impugnados quedan **FIRMES**. Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la recurrente, en los términos expuestos en este fallo.

«(Omissis...)»

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

(...)

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido y examinadas como han sido las alegaciones formuladas en su contra por el apoderado y la apoderada judicial de la accionante, así como las defensas formuladas por la representación judicial del Fisco Nacional, observa esta alzada que la controversia planteada en el caso de autos se contrae a decidir si la sentencia apelada incurrió en el **vicio de incongruencia negativa**.

Delimitada la *Litis* en los términos expuestos, pasa esta Máxima Instancia a decidir respecto a lo cual observa:

Sobre el **vicio de incongruencia negativa**, el apoderado y la apoderada judicial de la contribuyente afirman que el sentenciador incurrió en falta de pronunciamiento, al no entrar a examinar los alegatos de nulidad planteados por su representada, limitándose a «*decretar*» la procedencia de la causal de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario sin que fuera demostrada por la Administración Tributaria.

También, sostienen que el tribunal de mérito se circunscribió a confirmar y reproducir la inadmisibilidad declarada por el órgano recaudador, sobre la base de una presunción de «*falta de cualidad*» que ni siquiera fue demostrada en su oportunidad.

De igual forma, aprecian que la falta de acción del juez o la jueza en

indagar la procedencia o no de los argumentos y defensas de fondo, genera la nulidad de la decisión apelada, «*al no velar por la tutela subjetiva de derechos e intereses legítimos de nuestra representada*», por cuanto la *Resolución* que decidió el recurso jerárquico, transgrede los artículos 154 del Código Orgánico Tributario de 2001, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Para decidir, la Sala observa que conforme a las directrices previstas por la legislación procesal, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil).

Así, una decisión judicial debe carecer de expresiones o declaratorias sobreentendidas, su contenido debe expresarse en forma perceptible, cierta, verdadera y efectiva, que no genere lugar a dudas, incertidumbres, insuficiencias, contradicciones o ambigüedades; debiendo para ello ser exhaustiva, es decir, pronunciarse sobre todos los pedimentos formulados en el debate y, de esa manera, dirimir el conflicto de intereses planteados en la controversia.

Por su parte, la jurisprudencia ha clasificado estos requisitos de la sentencia, en tres grupos, a saber: el deber de pronunciamiento, la congruencia y la prohibición de absolver la instancia.

Respecto a la congruencia, dispone el artículo 243 (ordinal 5°)

del Código de Procedimiento Civil que la decisión debe dictarse «*con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas*»; por ende, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia, el cual se manifiesta cuando el juez o la jueza con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limita a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resuelve sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (Vid., fallos números 00354 de fecha 1° de marzo de 2007, caso: *Del Sur, Banco Universal, C.A.*, 01637, de fecha 30 de noviembre de 2011, caso: *Repuestos Medina, C.A.* y 00725 del 20 de junio de 2012, caso: *Inversiones Monsanto Bellorín, C.A.*).

Ahora bien, respecto a la falta de aplicación por parte de la sentenciadora del principio de tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 26 de la Constitución Bolivariana de Venezuela, al no haberse pronunciado sobre los demás alegatos de fondo planteados por la representación judicial de la contribuyente en su escrito de recurso contencioso tributario del 9 de mayo de 2012; este Alto Tribunal observa lo siguiente:

Esta alzada considera pertinente traer a colación el criterio sentado por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal en la sentencia número 164 de fecha 23 de marzo de 2010, caso: *Policlínica Metropolitana*, donde estableció lo que a continuación se transcribe:

«(...) la sentencia objeto de

revisión obvió alegatos que formaron parte del thema decidendum, que debieron ser resueltos para la estimación o desestimación del recurso contencioso tributario; sin embargo, el fallo cuestionado sólo procedió a analizar el referido aspecto objetivo del acto con respecto a uno solo de los aspectos expuestos por la sociedad mercantil recurrente, como fue, la solicitud de aplicación de control difuso sobre las causales de admisibilidad del recurso contencioso tributario, sin considerar los otros argumentos indicados al inicio del presente fallo y que se relacionan con la vulneración de la supuesta condición de no ser contribuyente frente a esta modalidad de tributo, la indebida aplicación de las normas de derecho para la exigencia de las contribuciones especiales, y la impugnación de la multa, la cual, también debió ser objeto de pronunciamiento por parte de la decisión por cuanto comprende un acto administrativo que también fue objeto de impugnación.

El fallo objeto de revisión, a pesar de declarar sin lugar el recurso contencioso tributario, equiparó la falta de asistencia de abogado en vía administrativa como una especie de causal de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario, asimilable a la falta de agotamiento de la vía administrativa no prevista en la ley, sin adentrarse a considerar los demás alegatos de fondo presentados por el recurrente en sede jurisdiccional y obviando todos los fundamentos por los cuales se solicitó la nulidad de los actos que conformaron el procedimiento de determinación

tributaria, incluyendo la multa impuesta al recurrente.

Esta Sala observa que la decisión administrativa que versó sobre el recurso jerárquico no se pronunció sobre el fondo del asunto, por lo que en este caso el contribuyente disponía, dada la negativa de la Administración, de una mayor amplitud de la pretensión para la tutela de sus derechos subjetivos en vía judicial como sujeto pasivo de la relación tributaria; medio judicial que puede interponerse sin que se agote la vía administrativa y sin sujetarse a lo decidido por ésta, dadas las disposiciones del Código Orgánico Tributario y de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia que eliminaron el agotamiento de la vía gubernativa como un presupuesto necesario para la admisión de la pretensión contencioso administrativa de nulidad contra actos administrativos de efectos particulares, normas expresamente invocadas por la jurisprudencia de esa Sala Político Administrativa (S.P.A. núms. 786/2004; 944/2004 y 1609/2004). De forma tal, el jurisdicente puede acudir a cualquier vía, sin que los alegatos presentados en los recursos administrativos constriñan la amplitud de control por parte de la jurisdicción (vid. s.S.C. núm. 957 del 9 de mayo de 2006; caso: Luis Eduardo Moncada Izquierdo) (...)). (Destacado de la Sala Político-Administrativa).

Al ser así, en el caso concreto, concluye esta Máxima Instancia que el *a quo* incurrió en el vicio de omisión de pronunciamiento, en el sentido que -tal como lo denunciaron

el apoderado y la apoderada de la contribuyente- no resolvió el resto de los alegatos argüidos por la recurrente, con lo cual violó el derecho constitucional a una tutela judicial efectiva y a la defensa, conforme a lo establecido en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, razón por la que se declara con lugar la apelación interpuesta por la recurrente y se anula el fallo de instancia. Así se decide.

Con fundamento en los parámetros fijados en la sentencia parcialmente transcrita, surge la necesidad de cumplir con las exigencias impuestas por la legislación adjetiva en cuanto al deber del sentenciador o la sentenciadora de decidir cada alegación realizada en el recurso contencioso tributario hasta resolver la pretensión procesal deducida en juicio; con el objeto de dar cabida al principio de exhaustividad exigido por el ordinal 5 del artículo 243 Código de Procedimiento Civil.

Declarada como ha sido la nulidad de la decisión objeto de apelación, correspondería enviar el expediente al tribunal de origen por ser el juez natural -tal como lo solicitó la representación judicial del Fisco Nacional en la contestación a los fundamentos de la apelación de la contribuyente-; sin embargo, en atención a lo establecido en el artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, actuando como alzada de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, esta Sala entra a conocer y decidir el fondo del asunto debatido, referente a los alegatos esgrimidos por la recurrente en el recurso contencioso tributario

presentado el 9 de mayo de 2012, en los términos siguientes:

Así, esta máxima instancia observa que la controversia planteada en el caso concreto se circunscribe a decidir: *i)* sobre la *nulidad de la Resolución decisoria del recurso jerárquico*, por transgredir los artículos 154 del Código Orgánico Tributario, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos *ii)* si el Factor de Valorización (FDV) o Bono de Licitación es un activo ajustable por inflación; *iii)* si el reparo por el ajuste al Factor de Valorización (FDV) violó normas del cálculo del patrimonio neto; *iv)* sobre la improcedencia de las exclusiones al cálculo del patrimonio neto del ejercicio fiscal de 2001, de las presuntas cuentas por cobrar con empresas relacionadas; *v)* si la aplicación de la tarifa número 3 viola los principios constitucionales de la capacidad contributiva y la progresividad del impuesto sobre la renta.

En este sentido, se aduce:

i) El apoderado y la apoderada judicial de la recurrente alegaron la ***nulidad de la Resolución decisoria del recurso jerárquico***, por transgredir los artículos 154 del Código Orgánico Tributario, 53 y 54 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, pues era obligación de la Administración Tributaria pronunciarse sobre todos los asuntos sometidos a su consideración; señalaron que el órgano tributario se limitó a inadmitir el recurso sobre una presunción de falta de cualidad que ni siquiera fue demostrada; y que

dicha presunción no puede ser suficiente para desestimar el conocimiento de un recurso o defensa del administrado o administrada sino que, en el mejor de los casos, ha debido ser corroborada mediante la revisión de los documentos que demostrasen que, efectivamente, la persona suscriptora del recurso carecía de cualidad para representar a la empresa recurrente.

Por su parte, la *Resolución* signada con el alfanumérico *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954* del 23 de diciembre de 2011, señaló lo siguiente:

«(...)

IV DE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO

Una vez analizado el contenido del acto administrativo impugnado, el argumento expresado por el contribuyente, así como los documentos que conforman el expediente administrativo, esta Gerencia de Recursos advierte aspectos de hecho que ameritan un pronunciamiento expreso sobre la admisibilidad del recurso interpuesto.

(...)

Por su parte, el artículo 49 (ordinal 2) y 86 de la Ley Orgánica de procedimientos Administrativos, disponen:

‘Artículo 49.- Cuando el procedimiento se inicie por solicitud de persona interesada, en el escrito se deberá hacer constar:

1. El organismo al cual está dirigido.

2. La identificación del interesado, y en su caso, de la persona que actúe como su representante con

expresión de los nombres y apellidos, domicilio, nacionalidad, estado civil, profesión y número de la cédula de identidad o pasaporte (...). (Subrayado nuestro)

‘Artículo 86.- (...)

El recurso que no llenare los requisitos exigidos, no será admitido.

(...)

De las normas previamente transcritas, se infiere que el representante de la recurrente debe ser una persona concreta, plenamente identificada en el escrito recursorio, la cual debe indicar además el carácter con el cual actúa y las facultades que le han sido conferidas mediante un documento idóneo, para poder impugnar el acto que se trate. (Subrayado de la Sala)

En el caso que nos ocupa, el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruíz, titular de la cédula de identidad N° 3.843.604, en su escrito (...) se identifica como Director Principal de la contribuyente (...), carácter éste que no le otorga la cualidad para actuar en nombre y representación de la sociedad mercantil antes indicada, así se evidencia del Documento Constitutivo y Estatutos Sociales (...).

El referido documento en el artículo 20 de las Facultades de la Junta Directiva, establece:

‘La Junta Directiva tendrá las más amplias facultades de dirección, administración y disposición de los bienes y negocios de la compañía (...)

10) Representar a la compañía dentro y fuera de la República de Venezuela, en todos los asuntos

legales y ante toda clase de personas, sociedades, institutos autónomos y semiautónomos, compañías, el gobierno de Venezuela (...) la Administración de impuesto sobre la Renta (...)

‘Artículo 16

JUNTA DIRECTIVA

Sin perjuicio de las facultades que este documento le confiere al Comité Ejecutivo, la administración, disposición y dirección de los negocios y bienes de la compañía estará a cargo de una Junta Directiva integrada por siete (7) Directores principales y siete (7) Directores Suplentes, uno de los cuales ejercerá el cargo de Presidente (...).

*Mediante Acta de Asamblea de Accionistas, celebrada el 10 de enero de 2002, en su Punto Único, expresa: ‘Habiendo sido ampliamente deliberado este Punto (...), se decidió (...) autorizar al ciudadano **JOSE FIGUEROA RODRIGUEZ**, (...) para que solicite cualquier tipo de Inspección Judicial por ante los Tribunales competentes, así como también pueda realizar cualquier trámite y/o solicitud por ante cualquier ministerio, pudiendo darse por citado y/o notificado’.*

*Asimismo, se desprende que los **representantes legales** de la recurrente son Acciones Clase ‘B’*

Directores principales: Víctor J. Vargas (...), José Luis Feaugas M. (...), Pedro Rendón Oropeza (...).

Directores Suplentes: Cándido Rodríguez (...), María Auxiliadora Muratty (...), Pedro Almoguera (...).

Presidente: Víctor J. Vargas (...).
Acciones Clase ‘A’ Directores Principales: Edgar Arrieta Alvarado

(...), Paul J. Smyth D. (...), Oscar Antonio Leal Hernández (...), Roger Nava Nava (...), Directores Suplentes: Jean Mare Rieffel (...), Jovito Gotera (...), José Luis Montero (...), Humberto Nava (...), **Presidente:** Edgar Arrieta Alvarado (...).

De tal manera que al suscribir el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruiz, el escrito contentivo del Recurso Jerárquico sin acompañar Documento Poder, a través del cual pruebe su titularidad e interés legítimo para intentar el mencionado recurso, incurrió en el supuesto de inadmisibilidad a que antes se hizo referencia.

En vista de lo anteriormente expuesto, cabe dejar establecido, que si bien es una característica del procedimiento administrativo la flexibilidad de las formas, ello no autoriza a la Administración Tributaria a suplir el desinterés y la falta de diligencia de un contribuyente; así, no habiéndose acreditado en forma alguna la representación de la persona que ha intervenido en el presente procedimiento, el Recurso interpuesto es inadmisibile de conformidad con lo dispuesto en los artículos 49 (ordinal 2) y 86 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, aplicables supletoriamente de conformidad con lo previsto en el artículo 7 del Código Orgánico Tributario. **Así se declara.** (Destacado de esta alzada)

En vista de la decisión anterior y tomando en cuenta que el escrito recursorio fue admitido según AUTO (...) y considerando que no fueron tomadas en cuentas las causales de inadmisibilidad establecidas en el

artículo 250 del Código Orgánico Tributario, esta Alzada Administrativa procede a revocar el auto de admisión (...), todo de conformidad a lo previsto en el artículo 237 del Código Orgánico Tributario vigente. **Así se declara.**

V

Decisión Administrativa

Por las razones expuestas, quien suscribe, Gerente de Recursos de la Gerencia General de Servicios Jurídicos (...), declara **INADMISIBLE POR FALTA DE CUALIDAD**, el Recurso Jerárquico interpuesto (...). (Destacado del acto)

En este sentido, esta Máxima Instancia observa que los artículos 242 y 243 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicables *ratione temporis*, prevén que el recurso jerárquico debe interponerse mediante escrito, por quien tenga interés legítimo, personal y directo, en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta.

Asimismo, la Sala advierte que el artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente en razón del tiempo, establece lo siguiente:

«Artículo 250

Son causales de inadmisibilidad del recurso:

(...)

3. **Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.**

4. **Falta de asistencia o representación de abogado.**

La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada, y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código». (Destacado de esta Máxima Instancia).

La normativa antes señalada dispone la obligación a cargo de la Administración Tributaria de realizar un análisis previo relativo a la «juridicidad» de la pretensión, así como su adecuación al orden público y a las buenas costumbres, cuya interposición mediante la acción y su posterior admisión constituyen el inicio formal de todo proceso instaurado en sede administrativa una vez verificada la reclamación del obligado o la obligada (*Vid.*, decisión de esta Sala Político-Administrativa número 01415 del 28 de noviembre de 2012, caso: *Servicios Generales Veneasistencia, C.A.*).

También es preciso enfatizar que el mecanismo de admisión del recurso jerárquico en vía administrativa, representa el límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia, en el entendido que sólo la Ley determina y regula los extremos básicos que apuntalan la viabilidad del proceso (*Vid.*, sentencia de esta alzada número 00929 del 13 de julio de 2011, caso: *Banacci Casa De Bolsa, C.A.*).

De manera que las previsiones contenidas en los mencionados artículos del Código Orgánico Tributario de 2001, constituyen las exigencias legales para la interposición del recurso jerárquico y, de ningún modo, contravienen el espíritu de la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela, ya que cuando en su artículo 49 se establece el alcance del derecho al debido proceso en los ámbitos judicial y administrativo, también consagra en su numeral 1º, el derecho a la defensa como derecho inviolable en todo estado y grado de la investigación y del proceso, así como el reconocimiento de excepciones, tanto constitucionales como legales, respecto al derecho para recurrir de la decisión. (*Vid.*, fallo de esta máxima instancia número 00019 del 18 de enero de 2012, caso: *Eduardo Alberto Mérida Liscano*).

Precisado lo anterior, de las actas procesales la Sala observa a los folios 65 al 87 de la pieza anexo número 4 del expediente judicial, copia del «Documento Constitutivo de Operaciones de Producción y Exploración Nacionales, OPEN, S.A.», que forma parte del expediente administrativo, en donde se evidencia en el artículo 34 del referido Estatuto Social, que el ciudadano Rafael Ernesto Ramírez Ruíz, antes identificado, no aparece mencionado como Director Principal de la mencionada empresa y tampoco consta que tenga participación accionaria, de la cual se pudiera desprender alguna facultad para ejercer recurso en representación de la empresa.

Por lo que, aún cuando la Administración Tributaria erró al calificar la causal de inadmisibilidad al referirse como «la falta de cualidad», los elementos fácticos y la base legal utilizada expresamente aluden a la aptitud para representar a la accionante, vale decir, a los artículos 49 (numeral 2) y 86 de la Ley

Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Aunado a que los alegatos planteados por la representación judicial de la contribuyente en el escrito de recurso contencioso tributario (folio 5 de la pieza número 1 del expediente judicial), apuntan a la carencia de «cualidad para representar a la contribuyente».

De allí que, en armonía con los amplios poderes de los juzgadores y las juzgadoras de la jurisdicción contenciosa tributaria, para «*analizar cuestiones de derecho no planteadas expresamente por las partes, e indagar hechos con relevancia jurídica para asegurar la protección-bajo la debida ponderación- de los intereses públicos que subyacen en esta categoría de controversias*»; esta Máxima instancia aprecia que la empresa accionante conoció y comprendió los fundamentos de hecho y de derecho del acto administrativo de segundo grado, vale decir, la Resolución que decidió el recurso jerárquico ejercido, reseña y precisa que se trata de la «*ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir*», conforme al numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001.

Igualmente, esta alzada advierte que el apoderado y la apoderada judicial de la contribuyente en el curso del proceso, en primera y segunda instancia, no demostraron la legitimidad del aludido ciudadano para actuar, en el caso concreto al momento de la interposición del recurso jerárquico.

En consecuencia, esta Máxima Instancia considera ajustado a derecho el pronunciamiento emitido por el órgano recaudador respecto a la inadmisibilidad del recurso jerárquico declarada en la *Resolución* identificada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011/0954* de fecha 23 de diciembre de 2011, pero con fundamento en el numeral 3 del artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001. Así se declara.

Por consiguiente, al haberse declarado inadmisile el recurso jerárquico resultaba improcedente conocer el resto de los alegatos planteados por el contribuyente en su escrito de recurso jerárquico; razón por la cual, la Sala desestima el fundamento expuesto por la accionante. Así se decide.

(...)

VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por el apoderado y la apoderada judicial de la sociedad mercantil **OPERACIONES DE PRODUCCIÓN Y EXPLORACIÓN NACIONALES (OPEN), S.A.**, contra la sentencia definitiva número 036/2013 del 26 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción

Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario incoado por la accionante; en consecuencia, **ANULA** el fallo de instancia.

2.- **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la prenombrada sociedad contra la *Resolución* signada con las letras y números *SNAT/GGSJ/GR/DRAAT/2011-0954* del 23 de diciembre de 2011, emitida por la **GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS DEL SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró inadmisibles por -falta de cualidad- el recurso jerárquico interpuesto el 21 de junio de 2007 contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con el alfanumérico *GRTI/RNO/DSA/2007/022/002290* del 7 de mayo de 2007, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de

la Región

Nor-Oriental del aludido Servicio, por lo que los actos impugnados quedan **FIRMES**.

Se **CONDENA EN COSTAS PROCESALES** a la recurrente, en los términos expuestos en este fallo.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los veintidós (22) días del mes de marzo del año dos mil diecisiete (2017). Años 206° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha veintitrés de marzo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00220.

(...)

El abono en cuenta consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir

0199

Expediente: 2010-0397
Sentencia: 00500
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: BÁRBARA
GABRIELA CÉSAR SIERO
Fecha: 09/05/2017

Partes: FISCO NACIONAL vs. INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA).

Objeto: apelación ejercida por el Fisco Nacional contra la **sentencia definitiva N° 0669** dictada por el el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la

Región Central el **27 de julio de 2009**, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos el 27 de octubre de 2005, por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)** contra la Resolución signada con el alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, que declaró sin lugar el recurso jerárquico presentado el 3 de septiembre de 2004 por la referida contribuyente, y en consecuencia, confirmó la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFD-2003-07-FCE-0546 del 21 de agosto de 2003.

Decisión: **1.- FIRMES** por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal de la causa relativos: *i)* la ocurrencia de las infracciones cometidas por la contribuyente en los ejercicios fiscales investigados «(...) *al no retener el impuesto sobre la renta en el momento del abono en cuenta (...)*» y *ii)* la procedencia de los intereses moratorios «(...) *contenidos en la Resolución N° GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 05 de septiembre de 2005 a cargo de INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)* (...)» por la cantidad de tres mil doscientos diecinueve bolívares con un céntimo (Bs. 3.219,01). **2.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central; fallo que se **CONFIRMA**. **3.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de

efectos por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)**, contra la Resolución signada con el alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la referida contribuyente contra la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFG-2003-07-RCE-0546 del 21 de agosto de 2003. En consecuencia, queda **FIRME** el acto administrativo impugnado, salvo lo referido a las sanciones de multa derivadas del incumplimiento de deberes materiales por la cantidad total expresada en moneda actual de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), las cuales se **ANULAN**. **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes.

«(Omissis...)»

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

«(Omissis...)

Delimitada como ha quedado la *litis*, pasa esta Sala a decidir y, al efecto, observa:

La representación judicial del Fisco Nacional invocó en su apelación contra la sentencia de instancia el vicio de falso supuesto de derecho, por errónea aplicación de las normas referidas a la eximente de responsabilidad penal tributaria contenidas en el Código Orgánico Tributario (1994 y 2001), considerando que «(...) si bien existían dudas en cuanto al concepto de abono en cuenta, no era menos cierto que el artículo 5 de la ley de impuesto sobre la renta era muy claro en señalar que es abono en cuenta, todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento, por lo que no solamente puede alegarse un error de derecho, dicha circunstancia debe ser probada, ya que el artículo de la ley es muy claro». (Sic).

En el mismo sentido, arguyó que «(...) parece contradictorio afirmar que por el hecho de la confusión surgida a raíz de la jurisprudencia contradictoria sobre el concepto de abono en cuenta, aún cuando hay normas muy claras sobre dicho concepto se declare que el contribuyente incurrió en un error de hecho o de derecho excusable que exima de la responsabilidad penal establecida en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario [2001]».

(Interpolado de esta Alzada).

Sobre el particular planteado, observa esta Sala que el fallo de instancia declaró procedente «la eximente de error de derecho excusable» al observar que «(...) los abonos en cuenta investigados se refieren a los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002 cuando el criterio de nuestro Máximo Tribunal sobre el abono en cuenta difería del criterio expuesto en esta motiva en jurisprudencia posterior. (...) La contribuyente invocó en su defensa las eximentes de responsabilidad penal tributaria (...) en lo que respecta a los reparos formulados, derivados de la falta de retención de los impuestos correspondientes, cuando dichos reparos se originaron en la diferencia de criterio en cuanto a la naturaleza en la apreciación que hizo la fiscalización del 'abono en cuenta', en cuyo caso no se debe originar multa alguna porque en tales casos favorece a la contribuyente la eximente de error de derecho excusable».

En cuanto a dicha argumentación, estima esta Máxima Instancia conveniente referirse a la norma prevista en el artículo 79 (literal c) del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo a los ejercicios fiscales 2000 y 2001, la cual dispone que:

«Artículo 79

Son circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria:

(...)

c) *El error de hecho y de derecho excusable.*

(...)».

En similares términos se expresa el artículo 85 (numeral 4) del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el ejercicio fiscal 2002, el cual es del tenor siguiente:

«Artículo 85

Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:

(...)

4. El error de hecho y de derecho excusable.

(...)).

En lo atinente a la aludida eximente, esta Sala ha considerado en múltiples oportunidades que la misma consiste en la errada aplicación o interpretación de la ley, o en errores de su apreciación que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con carácter excusable al momento de aplicar la ley tributaria. (*Vid.*, sentencias Nos. 00794 y 00082 del 28 de julio de 2010 y 26 de enero de 2011, casos: *C.A. Editora El Nacional* y *Hay Group Venezuela, S.A.*, entre otras).

Circunscribiendo lo expuesto al caso de autos, aprecia esta Superioridad que en la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFD-2003-07-FCE-0546 del 21 de agosto de 2003, la Administración Tributaria impuso sanciones pecuniarias a la recurrente al verificar que no había practicado «(...) *la retención del impuesto a que estaba obligada por la cantidad de Bs. 105.045. 839,67 en el momento del abono en cuenta* (...)», siendo ratificado tal pronunciamiento en la Resolución alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 5 de septiembre de 2005,

que decidió el recurso jerárquico ejercido, donde se estableció que «(...) *es suficiente para que se configure el abono en cuenta la realización del asiento nominal a favor del acreedor en la contabilidad del deudor, sin que sea necesario que las cantidades estén a disposición de este* (...)».

Así, considera pertinente esta Alzada traer a colación lo proferido en su sentencia N° 00025 del 14 de enero de enero de 2003, caso: *SURAL, C.A.*, respecto a lo que debe ser entendido como «*abono en cuenta*» a los efectos tributarios, para lo cual se transcribe lo siguiente:

«(...) Abono en cuenta en materia de retención de impuesto.

En materia de retenciones, el artículo 1° de los Decretos Reglamentarios Nos. 987 y 1506, de fechas 15-01-86 y 01-04-87, publicados en las Gacetas Oficiales Nos. 3682 Extraordinario y 33.704 de fechas 16-01-86 y 24-04-87, respectivamente, esencialmente con la misma redacción, aplicables en razón del tiempo; establece que:

*‘Artículo 1.- Están obligados a practicar **la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta** y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, **los deudores o pagadores** de los siguientes enriquecimientos netos o ingresos brutos:’.*

Ahora bien, a los efectos controvertidos en el presente caso, a saber, la procedencia o no de la respectiva retención, se debe

definir el término 'abono en cuenta', para lo cual se juzgó conveniente consultar las acepciones, contenida en el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda edición 2001:

'ABONAR:...// 6. Tomar en cuenta un pago.// 7. **pagar** (// dar o satisfacer lo que se debe) // 8. **Pagar** (// dar derechos los géneros).// 9. Asentar en las cuentas corrientes las partidas que corresponden al haber'.

En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, - A-B, 15ta. Edición, Editorial Heliasta SRL, de G. Cabanellas y L. Alcalá-Zamora:

'ABONO: Aseguramiento de algo. // Admisión en cuenta de una cantidad ...

ABONO EN CUENTA: Asiento o anotación que se efectúa en una cuenta por las partidas o cantidades que se le acreditan al titular.'

Así como en el Diccionario Enciclopédico El Pequeño LAROUSSE ilustrado, 1998, en color:

'ABONO: ...// 6. CONTAB. Anotación registrada en el haber de una cuenta.'

Luego, de la norma transcrita supra se desprende que la obligación de practicar la retención por parte del deudor del gasto, nace cuando efectúa el pago o el abono en cuenta. En este sentido y conforme con las definiciones que anteceden, interpreta esta Sala que el reglamentista sometió la oportunidad para practicar la retención, a dos supuestos de tiempo, al momento del pago o del abono en

cuenta. Así, la doctrina ha interpretado que el pago de una obligación dineraria es el que se hace mediante la entrega en efectivo o a través de la transferencia de un valor representativo de un crédito a la vista en un banco o institución financiera. Ahora bien, toca a esta Sala interpretar lo que debe entenderse por **abono en cuenta**, y a tal efecto, estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable.

Así se declara.

En razón de lo antes expuesto y del resultado de la investigación fiscal, al expresar que la contribuyente había abonado a las cuentas por pagar nominadas, así: 'Cuentas por pagar Semántica', a 'Cuentas por pagar afiliadas Noral Asistencia Técnica' y a la 'Cuentas por pagar' afiliadas Nora', resulta improcedente la defensa de la contribuyente al sostener la omisión de la retención porque no había efectuado tal pago, cuando abonó en cuenta al acreditar la deuda en sus asientos contables. **Conforme a lo expuesto, la Sala se aparta del criterio sostenido en la sentencia No. 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. Así también se decide.**

Siendo esto así, debe la Sala pronunciarse acerca del supuesto

pago que dice haber hecho la contribuyente el 31 de diciembre de 1987, con fundamento en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968; lo cual de ser probado, dispensaría la pérdida de la deducción del gasto. En este sentido se observa, que se promovieron pruebas documentales en el lapso procesal de instancia, las cuales fueron calificadas de insuficientes por el a quo, ya que no consta que haya sido la contribuyente Sural, C.A. la que efectuó el depósito y tampoco existe constancia del concepto del mismo que pudiera administrarse con los comprobantes de retención consignados, negándoseles valor probatorio.

Así, revisados los autos, pudo esta Sala constatar que efectivamente se trata de copias simples, de comprobantes privados (depósito y relación de retención), realizados por la propia contribuyente, donde tampoco esta Sala pudo apreciar la relación de causalidad entre la planilla de depósito y el pago que se dice haber efectuado, reflejado en la mencionada relación. Por tal razón, esta Sala confirma la decisión del juzgador de instancia, sobre el citado particular. Así se declara». (Subrayado de esta Alzada).

Destaca esta Máxima Instancia de la sentencia parcialmente citada que el «abono en cuenta» consiste en «(...) la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica,

independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir (...)», apartándose así del criterio jurisprudencial vigente hasta esa fecha expuesto en la sentencia de esta misma Sala N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, la cual había dejado sentado que:

«(...) En efecto, el hecho de que hubiese acreditado la suma de intereses adeudada a la acreedora al final de su ejercicio de 1986, lo único que le permitió a la contribuyente fue registrar en su contabilidad como egresos de ese ejercicio, 'sus gastos por intereses causados y no pagado', pero en modo alguno esta simple acreditación implica abono en cuenta como se debe entender en la legislación tributaria. Para la contabilidad los términos 'acreditar una determinada cantidad a una cuenta' es ciertamente sinónimo de 'abonar en cuenta esa misma cantidad'.

Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un 'abono en cuenta', considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero 'abono en cuenta' a favor del acreedor contra las cuentas de

caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor. De modo que para esta Sala no hay duda de que la contribuyente no pagó los intereses que registró como egresos en 1986, simplemente acreditándolo a la cuenta por pagar del acreedor, que fue lo que hizo, por lo que es forzoso concluir que dichos intereses no se pagaron en ese ejercicio. Por otra parte la fiscalización igualmente comprobó que dichos intereses tampoco se pagaron en el ejercicio reparado (1987), a través de la revisión que hizo ese año en la contabilidad de la contribuyente. Por el contrario, la misma contribuyente trajo a los autos documentos privados legalizados, donde se observa que dicho pago se hizo el 22 de agosto de 1988, por lo que, en consecuencia, la cantidad objetada de Bs. 31.923.368,75, ha debido registrarse como ingreso en el ejercicio siguiente, de 1987, tal y como lo prevé el artículo 46 la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aunque posteriormente en el ejercicio de 1988, se registre como egreso causado en 1986 y pagado en 1988, de conformidad con el último aparte de este mismo artículo, si ese fuera el caso. Por tal razón procede cabalmente el reparo fiscal formulado por el órgano contralor. Así se declara». (Destacado de esta Máxima Instancia).

De lo anterior se colige que no fue sino hasta el 14 de enero de 2003, con ocasión de la sentencia N° 00025 dictada en el caso: *SURAL, C.A.*, cuando esta Sala Político-Administra-

tiva del Tribunal Supremo de Justicia estableció que con el asiento contable por concepto de «abono en cuenta» nacía la obligación de retener el impuesto sobre la renta correspondiente por parte del agente de retención, sin necesidad que esté materializado económicamente el pago a disposición del acreedor, debiéndose apreciar como disponibles jurídicamente las cantidades expresadas, modificando así el criterio jurisprudencial vigente hasta ese momento contenido en la sentencia N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, el cual establecía que sólo se consideraría como «abono en cuenta» para efectos tributarios, la disponibilidad económica del acreedor de las cantidades abonadas.

Ahora bien, considera pertinente esta Alzada resaltar que la normativa aplicable a los ejercicios fiscales 2000 y 2001 era el Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.390 Extraordinario del 22 de octubre de 1999) y para el año 2002 la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.557 Extraordinario, del 13 de noviembre de 2001), cuyo artículo 5, del mismo tenor en ambos instrumentos normativos, dispone lo 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 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». (Destacado de esta Sala).

Así, el transcrito artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario, es decir, que exista prueba suficiente que determine que el referido abono en cuenta no constituya un pago.

El problema que surgió en su momento con respecto al abono en cuenta devenía del hecho que este presenta dos etapas diferenciadas, el asiento contable y la disponibilidad económica de las cantidades asentadas por parte del acreedor, cuestión que no quedaba del todo clara en el referido artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo cual ameritó los aludidos pronuncia-

mientos de esta Sala Político-Administrativa (vid. Sentencias Nos. 2.388 y 00025 del 30 de octubre de 2001 y 14 de enero de enero de 2003, casos: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.* y *SURAL, C.A.*, respectivamente) a objeto de aclarar el concepto de «abono en cuenta» a los fines tributarios.

De lo expresado surge que para los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002 el criterio jurisprudencial vigente sobre el «abono en cuenta», que resulta necesario seguir a los efectos de la retención del impuesto sobre la renta, era el citado en la sentencia N° 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: *Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A.*, según la cual no bastaba la sola verificación del asiento contable para que naciera la obligación de retener por parte del agente de retención del tributo correspondiente, sino que debía existir la disponibilidad económica a favor del acreedor de las cantidades abonadas.

En razón de lo dicho, considera esta Máxima Instancia que la contribuyente Insecticidas Internacionales, C.A. (INICA) pudo incurrir en una errada interpretación del artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [1999 y 2001] en lo referente al «abono en cuenta», o en errores de su apreciación, ocasionando el retardo en el enteramiento de las cantidades retenidas por dicho concepto, situación ésta de carácter excusable, lo cual permite llegar a la conclusión que le es aplicable la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria contenida en los artículos 79 (literal c) y 85 (numeral 4) del Código Orgánico

Tributario de 1994 y 2001, respectivamente, vigentes en razón del tiempo, de allí que se considere ajustada a derecho la decisión del *a quo* sobre este particular. Por tanto, se desestima la denuncia de falso supuesto de derecho por errónea aplicación formulada por la representación fiscal. **Así se determina.**

En consecuencia, se declara sin lugar la apelación ejercida por la representante judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, la cual se confirma con respecto al particular analizado. **Así se decide.**

En consecuencia, deviene parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, y por ende, queda firme la Resolución identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 5 de septiembre de 2005, emanada del órgano exactor, salvo lo referido a las sanciones de multa impuestas por la cantidad total (expresada en moneda actual) de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívares con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), por concepto de incumplimiento de deberes materiales, las cuales se anulan en aplicación de la circunstancia eximente de responsabilidad penal tributaria por error excusable de derecho excusable contemplada en los artículos 79 (literal c) y 85 (numeral 4) de los Códigos Orgánicos Tributarios de 1994 y 2001, respectivamente, vigentes en razón del tiempo. **Así se declara.**

Por último, no procede la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 334 del Código Orgánico Tributario de 2014. **Así finalmente se declara.**

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1.- FIRMES por no haber sido objeto de apelación por parte de la contribuyente y no desfavorecer los intereses del Fisco Nacional, los pronunciamientos del Tribunal de la causa relativos: *i)* la ocurrencia de las infracciones cometidas por la contribuyente en los ejercicios fiscales investigados «(...) *al no retener el impuesto sobre la renta en el momento del abono en cuenta (...)*» y *ii)* la procedencia de los intereses moratorios «(...) *contenidos en la Resolución N° GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 del 05 de septiembre de 2005 a cargo de INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)* (...)» por la cantidad de tres mil doscientos diecinueve bolívares con un céntimo (Bs. 3.219,01).

2.- SIN LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva N° 0669 dictada el 27 de julio de 2009 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región

Central; fallo que se **CONFIRMA**.

3.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad de comercio **INSECTICIDAS INTERNACIONALES, C.A. (INICA)**, contra la Resolución signada con el alfanumérico GRTI-RCE-JT-ARA-2005-75 de fecha 5 de septiembre de 2005, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico ejercido por la referida contribuyente contra la Resolución de Imposición de Multa identificada con la nomenclatura GRTI-RCE-DFG-2003-07-RCE-0546 del 21 de agosto de 2003. En consecuencia, queda **FIRME** el acto administrativo impugnado, salvo lo referido a las sanciones de multa derivadas del incumplimiento de

deberes materiales por la cantidad total expresada en moneda actual de cincuenta y tres mil cuatrocientos seis bolívars con treinta y ocho céntimos (Bs. 53.406,38), las cuales se **ANULAN**.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Procurador General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los nueve (09) días del mes de mayo del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En fecha nueve (09) de mayo del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00500.

(...)

En la figura de la responsabilidad solidaria regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados

0199

Expediente: 2013-1732
Sentencia: 00220
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MARCO ANTONIO MEDINA SALAS
Fecha: 01/08/2017

Partes: FISCO NACIONAL vs. DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el Fisco Nacional contra sentencia

definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por las apoderadas judiciales de la sociedad de comercio **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**

Decisión: 1.- **FIRMES** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i)* la improcedencia de la prescripción invocada; *ii)* la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; *iii)* la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: *a)* no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; *b)* no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; *c)* estar amparados en facturas rechazadas «por diversos motivos»; *d)* aparecer registrados en los libros y no en físico; y *iv)* la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales. 2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, a excepción de la declaratoria de improcedencia de la responsabilidad solidaria, la cual se **REVOCA**. 3.- **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia apelada. 4.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil **DISTRIBUI-**

DORA REVEIN, C.A., contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* identificada con letras y números «SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577» de fecha 8 de octubre de 1999, notificada el 21 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del rechazo de los créditos fiscales por los montos actuales de: *i)* cinco mil cuatrocientos siete bolívares con treinta y nueve céntimos (Bs. 5.407,39) amparados en facturas originales; *ii)* un mil trescientos cincuenta y cinco bolívares con quince céntimos (Bs. 1.355,15) soportados en facturas que no cumplen con el requisito previsto en el literal a) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal; y *iii)* dieciséis mil quinientos noventa y dos bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 16.592,40) amparados en factura original que avala el pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, reparos éstos que se **ANULAN**. 5.- Se **ORDENA** a la Administración Tributaria recalcular la sanción de multa impuesta conforme con lo previsto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, en sujeción a la motiva de

este fallo. **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio.

«(Omissis...)»

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 035/2013 dictada en fecha 20 de junio de 2013, por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por las apoderadas judiciales de la sociedad mercantil Distribuidora Revein, C.A.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado, y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por la representante judicial del Fisco Nacional, así como las defensas opuestas por la empresa contribuyente, esta Máxima Instancia constata que en el caso concreto la controversia se circunscribe a decidir acerca del vicio de falso supuesto de derecho por: *i)* errónea interpretación de los artículos 33 y 35 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor; *ii)* errónea interpretación del artículo 28 *eiusdem*; y *iii)* errónea interpretación de la figura de la responsabilidad solidaria.

Preliminarmente, esta alzada declara **firmes** por no haber sido

apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i)* la improcedencia de la prescripción invocada; *ii)* la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; *iii)* la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: *a)* no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; *b)* no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; *c)* estar amparados en facturas rechazadas «*por diversos motivos*»; *d)* aparecer registrados en los libros y no en físico; y *iv)* la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales.

Delimitada así la *litis*, pasa esta Máxima Instancia a decidir, y a tal efecto observa:

(...)

De la figura de la responsabilidad solidaria.

La Resolución (Sumario Administrativo) identificada con letras y números «SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577», de fecha 8 de octubre de 1999 impugnada, indicó lo siguiente:

«... la fiscalización dejó establecido que la contribuyente no lleva su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 del Código de Comercio, en concordancia con el Artículo 126, Numeral 1, literal a) del Código Orgánico Tributario y los libros especiales del Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de acuerdo a los

requisitos exigidos por las disposiciones contenidas en el Artículo 50 de la Ley eiusdem, en concordancia con el Artículo 73 de su Reglamento...

(...)

*De la infracción de las normas anteriormente transcritas, (...) declara la responsabilidad solidaria de los directores, gerentes, administradores y demás representantes de la contribuyente **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**». (Resaltado y mayúsculas propios de la cita).*

Al respecto, el tribunal de instancia estimó que «... en caso de que se trate de responsabilidades solidarias por tributos derivados de los bienes que administren o dispongan; lo serán de acuerdo al Artículo 26 Numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 1994, *ratione temporis*, los directores, gerentes o representantes de la persona jurídica. No obstante, el citado dispositivo prevé en el Parágrafo Único, el alcance de esta responsabilidad, haciéndola efectiva solo cuando (sic) afectado hubiese actuado con dolo o culpa grave; supuestos que no se aparejan en el caso de autos, por apreciarse mas bien negligencia en el cumplimiento de estos deberes formales; por tanto, no se configura la intención de causarlo. En consecuencia, a pesar de que los directores gerentes, o responsables de **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**, han desplegado conductas negligentes e imprudentes, en el manejo de ésta, esta Juzgadora considera no procedente la responsabilidad solidaria de los mismos...».

Por su parte, el apoderado judicial

del Fisco Nacional arguyó que la sentencia bajo análisis, incurre en un error de interpretación, al considerar que la figura de la responsabilidad solidaria se hace efectiva, solo cuando el afectado hubiese actuado con dolo o culpa grave, siendo que -a su juicio-, esta responsabilidad solidaria surge por mandato expreso de la Ley.

Al respecto, resulta necesario citar lo dispuesto en los artículos 25 y 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable en razón del tiempo:

«Artículo 25

Responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos».

«Artículo 26

Son responsables solidarios por los tributos derivados de los bienes que administren o dispongan:

(...)

2. Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.

(...)

Parágrafo Único. La responsabilidad establecida en este artículo sólo se hará efectiva cuando el responsable hubiese actuado con dolo o culpa grave, y se limitará al valor de los bienes que se administren o dispongan».

Señalado lo anterior, la Sala observa que a los fines de proteger los intereses del Fisco Nacional, el Código Orgánico Tributario desde su promulgación en 1982 hasta el actual de 2014 ha establecido que los directores, gerentes o representantes

de las personas jurídicas son responsables solidarios por los tributos derivados de los bienes que administren o dispongan de sus representados o representadas.

Ahora bien, con el fin de determinar el alcance de dicha responsabilidad, la Sala ha declarado en jurisprudencia reiterada que la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento del pago al o a la contribuyente o sus responsables solidarios o solidarias, de manera indistinta, en los siguientes términos:

«... En efecto, conforme a la jurisprudencia de esta Sala la responsabilidad solidaria viene dada por la vinculación directa entre el sujeto sobre el cual se verificó el hecho imponible y aquel que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a estos». (Sentencia N° 1.341 de fecha 31 de julio de 2007, caso: Juan Valentín Barco Rodríguez). Adicionalmente, debe reiterar esta Sala el criterio sostenido en la sentencia N° 01162 de fecha 31 de agosto de 2004, caso: Cementos Caribe, según el cual (...) en la figura de la solidaridad regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o 'junto' al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados (...)'.

De esta forma, la solidaridad establece un doble vínculo obligacional' cuyo único objetivo

es el pago del tributo; por eso, la exigencia de cumplimiento a cualquiera de ambos sujetos vinculados no amerita sino el puro y simple acaecimiento del hecho imponible y la consecuente falta de cumplimiento de la prestación tributaria, sin que la Administración Tributaria deba comprobar a través de un procedimiento administrativo previo a tal exigencia, circunstancias de cualquier otra naturaleza.

Al ser así, contrariamente a lo sostenido por el Tribunal a quo, la determinación de la responsabilidad solidaria del ciudadano (...), no ameritaba la tramitación de un procedimiento administrativo previo, como el establecido en los artículos 47 y siguientes de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, o el procedimiento sumario previsto en los artículos 67 y siguientes del mismo Texto Normativo, pues el deber de pagar la obligación tributaria al Fisco Nacional en virtud de la solidaridad, hace al responsable solidario, de por sí, sujeto pasivo de tal obligación sin necesidad de ningún otro procedimiento previo, ajeno al propio de la determinación tributaria...». (Vid., sentencias números 00991, 01129 y 00262, del 18 de agosto de 2008, 10 de noviembre de 2010 y 29 de marzo de 2017, casos: Supply Svim, C.A., Fascinación Boulevard, C.A., y Droguería Mérida, C.A., respectivamente).

Adicionalmente resulta oportuno señalar que, en el presente asunto, la sanción por incumplimiento de deberes formales, se impuso en orden al supuesto de hecho contenido en el artículo 126, numeral 1, literal a) del

Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, el cual tiene lugar cuando por acción u omisión del o de la contribuyente, no se lleven en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, de lo cual se infiere que estamos frente a una sanción objetiva, vale decir, que una vez ocurrido el supuesto tutelado por la ley surge aplicable la consecuencia jurídica, sin necesidad de valorar la intención del infractor.

Así, en virtud de lo expuesto, y en aplicación del criterio jurisprudencial transcrito y conforme a lo dispuesto en los artículos 1.221 del Código Civil, 25 y 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente en razón del tiempo, la Sala observa que la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias líquidas y exigibles al deudor o deudora principal así como a sus responsables solidarios o solidarias en forma indistinta, por lo que resulta procedente exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a estos últimos. **Así se declara.**

Por lo tanto, conforme a lo denunciado por la representación fiscal resulta procedente el vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación y falsa aplicación de la ley, por lo que se revoca la sentencia apelada sobre ese particular. **Así se decide.**

(...)

VI DECISIÓN

Por las razones precedentemente señaladas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de

Venezuela y por autoridad de la Ley, declara:

1.- **FIRMES** por no haber sido apelados por la recurrente y tampoco desfavorecer los intereses de la República, los pronunciamientos dictados por el Tribunal de mérito relativos a: *i)* la improcedencia de la prescripción invocada; *ii)* la desestimación del vicio de incompetencia por usurpación y extralimitación de funciones alegado por la contribuyente; *iii)* la conformidad a derecho del rechazo de los créditos fiscales por: *a)* no estar respaldados por facturas o documento equivalente alguno; *b)* no presentar soportes de importación ni documentación aduanera; *c)* estar amparados en facturas rechazadas «por diversos motivos»; *d)* aparecer registrados en los libros y no en físico; y *iv)* la confirmatoria de la sanción impuesta por ilícitos formales.

2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia definitiva número 035/2013 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 20 de junio de 2013, a excepción de la declaratoria de improcedencia de la responsabilidad solidaria, la cual se **REVOCA**.

3.- **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia apelada.

4.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil **DISTRIBUIDORA REVEIN, C.A.**, contra la *Resolución*

(*Sumario Administrativo*) identificada con letras y números «SAT/GRTI/RC/DSA//99-I-000577» de fecha 8 de octubre de 1999, notificada el 21 del mismo mes y año, emitida por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del hoy Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); acto administrativo que queda **FIRME**, a excepción del rechazo de los créditos fiscales por los montos actuales de: **i)** cinco mil cuatrocientos siete bolívares con treinta y nueve céntimos (Bs. 5.407,39) amparados en facturas originales; **ii)** un mil trescientos cincuenta y cinco bolívares con quince céntimos (Bs. 1.355,15) soportados en facturas que no cumplen con el requisito previsto en el literal a) del artículo 63 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, aplicable en razón de su vigencia temporal; y **iii)** dieciséis mil quinientos noventa y dos bolívares con cuarenta céntimos (Bs. 16.592,40) amparados en factura original que avala el pago del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, reparos éstos que se **ANULAN**.

5.- Se ORDENA a la Administración Tributaria recalcular la sanción de multa impuesta conforme con lo previsto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, en sujeción a la motiva de este fallo.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales a las partes en razón de no haber resultado totalmente vencidas en este juicio.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, al primer (01) día del mes de agosto del año dos mil diecisiete (2017). Años 207° de la Independencia y 158° de la Federación.

(...)

En primero (01) de agosto del año dos mil diecisiete, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00867, la cual no está firmada por la Magistrada Eulalia Coromoto Guerrero Rivero, por motivos justificados.

(...)

MISCELÁNEAS

XXVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
SANTA CRUZ DE LA SIERRA 2016

Resolución Tema 1

Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables

En Santa Cruz de la Sierra con fecha 10 de noviembre de 2016, de conformidad al artículo 6° de las Jornadas, se reúne la Comisión designada para el tratamiento del Tema I, integrada por: César García Novoa (Presidente), Rossana Rodríguez (Secretaria), Pablo Sergio Varela (Relator General), Humberto Bertazza (Argentina), Cynthia Cortés (Bolivia), , Carlos Ara y Sergio Endress (Chile), Jairo Higueta (Colombia), Giuseppe Corasaniti, Lorenzo del Federico y Daniela Mazzagrecoo (Italia), Luis Durán y César Rodríguez Dueñas (Perú), Félix Abadi, Juan Manuel Albacete y Juan Pérez Pérez (Uruguay). VISTOS: La Relatoría General presentada por Pablo Sergio Varela (Argentina); las Relatorías Nacionales presentadas por Fernando García (Argentina), Cynthia Cortés (Bolivia), Jonathan Barros Vita (Brasil), Carlos Ara (Chile), Jairo Higueta (Colombia), Antonio Vásquez del Rey (España), Giuseppe Corasaniti (Italia), César Luna Victoria (Perú), Tomás Cantista (Portugal), y Félix Abadi (Uruguay). las comunicaciones técnicas de Daniela Kumor (Argentina), André Costa Correa (Brasil), Estefanía Lopez Lloplis (España), Amparo Navarro Faure (España), Lorenzo del Federico y Silvia Giorgi (Italia), Luis Durán (Perú), Daniela Mazzagreco (Italia), Magda Mosri (México), Juan Manuel Albacete (Uruguay) y Juan Pérez Pérez (Uruguay), y la exposición de Jesús Sol Gil (en su carácter de Relator Nacional por Venezuela) y las intervenciones espontáneas de distintos participantes a lo largo de los debates.

CONSIDERANDO: Que existe discusión en relación con la calificación de las normas contables como rama del derecho y su carácter vinculante como fuente para el reconocimiento de hechos generadores de obligaciones tributarias; Que en las distintas legislaciones que han sido materia de análisis en las relatorías y comunicaciones presentadas, se revela la existencia de un derecho contable que forma parte del derecho comercial, por cuanto establece las reglas de reconocimiento, medición (valuación), y presentación de información de hechos económicos producidos como consecuencia de las actividades desarrolladas por distintas entidades. Que el reconocimiento de un derecho contable vinculado a la normatividad tributaria no exime en forma alguna de la observación de los principios de legalidad, certeza y capacidad contributiva en materia tributaria; y que en dicho sentido, el legislador tributario, no debería considerar como parte de las bases impositivas de los impuestos a la renta y/o al patrimonio, actualizaciones y ajustes derivados de indicadores económicos que no se encuentren sustentados en una metodología objetiva que tenga en consideración dichos principios; Que en lo que respecta al criterio de devengado, se observa que algunas legislaciones han remitido a las normas contables a efecto de

determinar el aspecto temporal de algunos hechos imposables; asimismo, que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) puede generar el reconocimiento anticipado de ingresos no realizados, lo que implica la necesidad de contar con un marco legal que defina los alcances del criterio de devengado para efectos tributarios; Que la aplicación de la normativa tributaria adoptada por un determinado Estado puede generar distorsiones en aquellas operaciones intragrupo que abarquen distintas jurisdicciones, como es el caso de los ingresos y gastos atribuidos a un establecimiento permanente, la aplicación de normas de precios de transferencia y los resultados de estados consolidados;

LAS XXIX JORNADAS DEL ILADT CONCLUYEN Y RECOMIENDAN:

PRIMERO: Reconocer la existencia de un derecho contable como rama del derecho comercial, con independencia del carácter técnico de sus reglas. Este derecho contable representa la parte del derecho privado que regula el reconocimiento, la medición y la exposición de la información de los estados financieros de una entidad.

SEGUNDO: Admitir que las normas tributarias pueden remitirse, en modo expreso, a las normas contables para regular aspectos fiscales relativos a los resultados y al patrimonio de las entidades.

TERCERO: Afirmar la plena aplicación de los principios de legalidad, certeza y capacidad contributiva en aquellos tributos cuya normativa contemple elementos del derecho contable.

CUARTO: Proponer que el derecho contable pueda ser utilizado como elemento para la interpretación y calificación de hechos tributarios, en tanto se respeten los principios enunciados previamente.

QUINTO: Rechazar que se apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en materia fiscal, sin incorporarlas al ordenamiento tributario interno, sea a través de una ley doméstica en sentido formal o material o mediante una remisión expresa de la norma tributaria.

SEXTO: Sostener que cuando el legislador se aparte de los criterios contables en materia de medición (valuación), deberá hacerlo con la precisión suficiente que permita determinar con certeza, su debido importe.

SEPTIMO: Negar la posibilidad de una remisión en bloque de la norma tributaria a disposiciones contables de rango inferior a la ley.

OCTAVO: Defender que las modificaciones de las normas tributarias no deben alterar el contenido de las normas y criterios contables.

NOVENO: Afirmar que la aplicación en materia tributaria de las reglas y normas contables en cuestiones relativas a resultados, valores o criterios de imputación temporal, debe necesariamente alinearse con el principio de capacidad contributiva.

DECIMO: Rechazar que las correcciones valorativas contables originadas por la aplicación del criterio del «valor razonable», puedan generar la existencia de una renta gravable en el ámbito tributario, salvo que la norma tributaria así lo

disponga.

DECIMO PRIMERO: Incorporar a la ley tributaria, en los casos que no exista una remisión expresa, la definición del criterio del devengado para evitar que, su aplicación a partir de las normas contables, provoque un adelantamiento o un diferimiento en el pago del gravamen, incompatible con el principio de capacidad contributiva.

DECIMO SEGUNDO: Afirmar que los principios de capacidad contributiva, igualdad y equidad requieren que se practique, en la medida pertinente, el respectivo ajuste por inflación en el ámbito contable o tributario, a efecto de evitar el gravamen sobre rentas meramente nominales y, por ende, sobre utilidades ficticias.

DECIMO TERCERO: Negar que la aplicación de la regla contable de la sustancia sobre la forma, implique una recalificación con efectos tributarios, salvo que la ley tributaria así lo prevea.

DECIMO CUARTO: Evitar que las reglas y normas contables desnaturalicen la aplicación de institutos propios del derecho tributario internacional, tales como establecimientos permanentes, precios de transferencia, reglas de subcapitalización de empresas, y otras medidas de carácter antielusivo.

Las conclusiones y recomendaciones fueron aprobadas por unanimidad de los integrantes de la Comisión de Resoluciones designada de conformidad al artículo 6° del Reglamento de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Resolución Tema 2

Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales

En Santa Cruz, el 10 de noviembre de 2016, de conformidad a lo previsto en el artículo 6 del Reglamento de las Jornadas, se reúne la Comisión designada para el tratamiento del Tema 2, integrada por: Addy Mazz (Presidente), Natalia Quiñones (Secretaria), Pasquale Pistone (Relator General), Valeria D'Alessandro (Argentina), Milenka Saavedra (Bolivia), Yuri Alberto Varela Barraza (Chile), Victoria Montero y Marco Albán Zambonino (Ecuador), Fernando Serrano Antón (España), Daria Coppa y Menita de Flora (Italia), Carlos Espinosa y Arturo Pueblita Fernández (México), Camilo Valdés Mora (Panamá), Tadeo Caballero, Julio Fernández Cartagena y Tulio Tartarini Tamburini (Perú), Joao Felix Pinto Nogueira (Portugal), César Pérez Novaro y Mario Ferrari Rey (Uruguay), Alberto Blanco-Urbe y Rosa Caballero (Venezuela).

VISTAS las recomendaciones VI del tema I de las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956); I a IX del tema II de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Ciudad de México, 1958); IX del tema III de las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (San Pablo, 1962); I a V del tema III de las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1964); IV y V del tema II de las X Jornadas

Latinoamericanas de Derecho Tributario (Quito, 1981); IV, VI, VII y IX del tema I de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1989); III del tema II de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Caracas, 1991); III y IV del tema I de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lima, 1993); V del tema I de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000); I a XIX del tema II de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Quito, 2004); así como las recomendaciones V a XVII del tema II de las VI Jornadas Luso-Hispano-Americanas (Pamplona, 1976) y 1 a 3 de las III Jornadas Rioplatenses de Tributación (Buenos Aires, 1988);

VISTAS las ponencias nacionales, presentadas sobre el tema II en estas XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario por los Dres. Valeria D'Alessandro (Argentina), Milenka Saavedra (Bolivia), Marcus Livio Gomes y Diogo Ferraz (Brasil), Yuri Alberto Varela Barraza (Chile), José Manuel Castro Arango y Julio Roberto Piza (Colombia), Marco Albán Zambonino (Ecuador), Manuel Lucas Durán (España), Daria Coppa y Caterina Corrado Oliva (Italia), Arturo Pueblita Fernández (México), Camilo Valdés Mora (Panamá), Tulio Tartarini Tamburini (Perú), Joaquim Freitas da Rocha (Portugal), Mario Ferrari Rey (Uruguay), Rosa Caballero (Venezuela); así como las comunicaciones técnicas presentadas sobre el mismo tema por los Dres. Gloria María Gurbista (Argentina), Luis Fernando Sánchez (Bolivia), Jorge Andrés Ostertag Antezana (Bolivia), Rafael Vergara (Bolivia), Carlos Yury Araújo de Moraes (Brasil), Edgar Santos Gomes (Brasil), Victoria Adelina Montero Tamayo (Ecuador), Eva Andrés Aucejo (España), Paula V. Arche (España), Francisco Magraner Moreno y Ana Belén Próspero Almagro (España), Aurora Ribes Ribes (España), Fernando Serrano Antón (España), Roberta Alfano y Caterina Verrigni (Italia), Maria Pia Nastri (Italia), Cristián Billardi (Italia), Marco Cedro (Italia), Menita Giusy de Flora (Italia), Claudio La Valva (Italia), Enrico y Edoardo Traversa (Italia), Percy Bardales Castro (Perú), Jaime Lara Márquez (Perú), Marcelo Patriitti Isasi y José Gómez Leiza (Uruguay), Cesar Pérez Novaro (Uruguay), Serviliano Abache Carvajal (Venezuela), Romina Siblesz Viso (Venezuela), y las intervenciones espontáneas que se dieron al final del debate,

CONSIDERANDO

1. El objetivo de asegurar la ágil y efectiva defensa de los derechos de los contribuyentes en el marco de cualquier tipo de procedimiento o proceso tributario;
2. La oportunidad de modernizar los sistemas tributarios de impugnaciones en línea con la tradición jurídica de la doctrina del ILADT y de los principios comunes a los países miembros del ILADT;
3. La exigencia de aplicar criterios equivalentes en todos los escenarios, aun respecto de las situaciones que se verifican entre dos o más Estados;

LAS XXIX JORNADAS DEL ILADT CONCLUYEN Y RECOMIENDAN:

- I. De conformidad con el principio *ubi ius, ibi remedium*, el sistema de impugnaciones tributarias debe asegurar que frente a cualquier acto, expreso o tácito, acción u omisión de las autoridades tributarias, e idóneo para generar efectos en la esfera jurídica de los sujetos pasivos y/o terceros afectados, corresponda un medio de impugnación.
- II. El derecho al debido proceso estará asegurado durante todas las fases de cualquier tipo de procedimiento o proceso tributario, incluyendo las controversias relativas a la devolución de los tributos.
- III. En este marco, cada ordenamiento jurídico deberá garantizar los pilares de la protección de los derechos fundamentales, y específicamente: a. la prohibición del *bis in ídem*, b. la prohibición de cualquier forma de autoincriminación, c. la presunción de inocencia, d. el derecho a ser oído respecto a cualquier acto emitido por las autoridades tributarias. e. la aplicación del principio de proporcionalidad en la acción de las autoridades tributarias, incluyendo la imposición de las sanciones tributarias.
- IV. Se admitirán consultas y acuerdos previos en conformidad con el principio de legalidad del tributo, de confianza legítima y de indisponibilidad de la obligación tributaria.
- V. La carga de la prueba se regirá por los principios de quien alega, prueba y de igualdad de armas, admitiéndose las presunciones en favor de la administración tributaria solo en situaciones excepcionales, por norma legal expresa y sin afectar, en ningún caso, el derecho de los contribuyentes a ofrecer la prueba contraria.
- VI. El previo agotamiento de la vía administrativa no debe constituir un requisito para el acceso a la vía jurisdiccional.
- VII. En el ordenamiento jurídico, el proceso tributario debe asegurar por lo menos una segunda instancia jurisdiccional.
- VIII. Se deberán aplicar mecanismos para asegurar - tanto en vía administrativa, como en el marco de procedimientos judiciales con función cautelar - la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en presencia de un *fumus boni juris*, sin que el derecho a la suspensión pueda estar sometido a condiciones adicionales o a la constitución de garantías.
- IX. La impugnación de los actos tributarios en vía administrativa o jurisdiccional no deberá estar condicionada, directa o indirectamente, al pago previo, a la constitución de garantías, o a cualquier otro mecanismo de efecto equivalente puesto que esto implicaría regresar al *solve et repete*.
- X. El Estado deberá asegurar a los sujetos pasivos y/o terceros afectados que la protección de sus derechos en las controversias fiscales internacionales no sea inferior respecto a la que se aplicaría en los correspondientes supuestos internos.
- XI. El Estado deberá permitir la participación efectiva de los contribuyentes en cada fase de aplicación de los sistemas alternativos de resolución de las controversias fiscales internacionales, y específicamente en el procedimiento amistoso y en el arbitraje con garantía de sus derechos fundamentales.»

Las conclusiones y recomendaciones fueron aprobadas por mayoría de dos tercios de los votos de los integrantes mencionados al inicio de este documento y que conforman la Comisión de Resolución designada de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Reglamento de las Jornadas.

2017, Rio de Janeiro, Brazil

Period: 27 August 2017 – 1 September 2017

Website: www.ifa.2017rio.com.br

Subject 1:

International BEPS and Practical Consequences in Domestic and Multilateral Laws

Subject 2:

The Future of Transfer Pricing

The Seminar Programme is as follows:

Fragmentation of contracts and taxation

Automatic Exchange of Information: a new standard?

Cost-sharing and Cost Contribution Agreements

Break out session on the APA

IFA/OECD

Economic crisis and protection of taxpayers' rights - tax morality?

International indirect taxation of enterprise services. Multilateral, internal or bilateral approach [B]

Recent Developments in international taxation

International Tax Impacts of Foreign Exchange Effects

IFA/EU

XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

CARACAS, 30 DE NOVIEMBRE Y 01 DE DICIEMBRE DE 2017

Tema:

«El Impuesto sobre la Renta. Aspectos de una necesaria reforma».

Información: www.avdt.org.ve

A hearty welcome to IFA Members!

On behalf of IFA Korea, I am delighted and honored to extend to you an invitation to the 72nd Congress of the International Fiscal Association in Seoul, Korea, which will be held on 2 – 6 September 2018.

IFA Korea has the opportunity to introduce Korean taxation by hosting the 72nd IFA Congress, which is the second congress to be held in the Eastern Asian region. Through this special occasion, I believe IFA members will be able to witness a considerable growth in the international taxation field in Korea

as well as in Asia.

We hope representatives from both the private and the public sectors, including international tax practitioners, the courts, universities and international governmental and non-governmental organizations seize a new opportunity for development by participating in the IFA 2018 Congress in Seoul.

Seoul is a city that treasures its 600 years of tradition while embracing the future, as a world leader in information technology. Here, you will find a harmony of the past and present; culture, economy, environment, creative imagination and innovation thrive at the same time. Korea is also the host country for the upcoming Winter Olympic Games in 2018.

We believe that you will discover the charms of a dynamic and energetic city by visiting Seoul in 2018. We look forward to seeing you soon!

David Jin-Young Lee, Ph. D.
Chairman
IFA 2018 Seoul Organizing Committee

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION

2018, Seoul, Korea

Period: 02 - 06 September 2018

Website: www.ifaseoul2018.com

Subject 1:

«Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope-Gaar and other rules: Do we need them, and what should they be like?»

Relator General: Dres. Paulo Rosenblatt (Brasil) y Manuel Tron (Mexico)

Subject 2:

Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy

Relator General: Prof. Chang Hee Lee (Rep. de Korea) y Ji Hyun Yoon (Rep. de Korea)

XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
MONTEVIDEO, URUGUAY

04 AL 09 DE NOVIEMBRE DE 2018

Tema I:

«Potestades en materia de ingresos y gastos públicos a distintos niveles de gobierno».

Relator General: Dr. Enrique Bulit (Argentina),

Tema II:

«Conjuntos económicos y conglomerados análogos. Tratamiento tributario según

la normativa y el principio de sustancia vs. Forma».

Relator General: Cr. Juan A. Pérez Pérez (Uruguay).

Durante estas Jornadas también se realizarán los siguientes seminarios: Seminario 1: «Defensor de los Derechos del Contribuyente» Seminario 2: «Tributación de los Instrumentos Financieros Derivados» Seminario 3: «Evaluación Modelo Código Tributario América Latina» Seminario 4: «Precios de Transferencia - El uso de los comparables locales» Seminario 5: «Defraudación tributaria como precedente de lavado de activos» Seminario 6: «Tributación de la economía digital» Seminario 7: «Aplicación del instrumento multilateral» Seminario 8: «Precios de Transferencia - Principales temas de controversia entre la administración tributaria y el contribuyente»

Información: www.iladt.org

Valor de la Unidad Tributaria

Año	Núm. Gaceta Oficial	Fecha Publicación	Valor U.T
2017	6.287	24/02/2017	300,00 Bs.
2016	40.846	11/02/2016	177,00 Bs.
2015	40.608	25/02/2015	150,00 Bs.
2014	40.359	19/02/2014	127,00 Bs.
2013	40.106	06/02/2013	107,00 Bs.
2012	39.866	16/02/2012	90,00 Bs.
2011	39.623	24/02/2011	76,00 Bs.
2010	39.361	04/02/2010	65,00 Bs.F
2009	39.127	26/02/2009	55,00 Bs.F
2008	38.855	22/01/2008	46,00 Bs.F
2007	38.603	12/01/2007	37.632
2006	38.350	04/01/2006	33.600
2005	38.116	27/01/2005	29.400
2004	37.876	10/02/2004	24.700
	Reimpresa en 37.877	11/02/2004	
2003	37.625	05/02/2003	19.400
2002	37.397	05/03/2002	14.800
2001	37.183	24/04/2001	13.200
	Reimpresa en 37.194	10/05/2001	
2000	36.957	24/05/2000	11.600
1999	36.673	05/04/1999	9.600
1998	36.432	14/04/1998	7.400
1997	36.220	04/06/1997	5.400
1996	36.003	18/07/1996	2.700
1995	36.673	07/04/1995	1.700
1994	COT Art. N°229 GO 4.727 Ext	24/04/2001 10/05/2001	13.200



Universidad Católica del Táchira

TRIBÛTUM

3/ 2017 Versión Digital

Revista arbitrada venezolana
de Ciencias Tributarias
Decanato de Investigación y Postgrado

Director-Editor: Jesús Manuel Oliveros Márquez

INDICE ACUMULADO

ESTUDIOS

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

MISCELÁNEAS

ESTUDIOS

- ACOSTA RAMÍREZ, Yamile Karina.
- La Imposición a los Dividendos de las Instituciones Financieras en la Legislación Venezolana. **XII**, (2002-2003), 217-275.
- ALFONSO, Rosa M^a y GUERVOS, María Ángeles.
- *Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. **II**, (diciembre 1996), 43-66.
- ALFONSO GALAN, Rosa María.
- Las vías de revisión en materia tributaria y algunas cuestiones sobre la litigiosidad en el ordenamiento tributario español. **XIX**, (2010), 11-40.
- ALTAMIRANO, Alejandro.
- *Criterios de Graduación para la aplicación de sanciones tributarias. Limitación a la discrecionalidad de la Administración Tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 131-154.
- ALVAREZ, Juan Manuel y CORTI, Horacio G.
- *La inconstitucional en cadena de la Ley 24.629 al Decreto 618/97*. **VII**, (junio 1999), 25-46.
- AMATUCCI, Andrea.
- *Il Conflitto Tra Il Diritto Internazionale Tributario Ed Il Diritto Tributario Internazionale*. **III**, (julio 1997), 53-62.
- AMATTUCCI, Andrea.
- *La enseñanza del derecho financiero. Traducción de Paolo Tufano*. **VIII**, (diciembre 1999), 13-40.
- ARAGON CORTES, Irene B.
- Configuración Jurídica de la Autonomía Tributaria en los Municipios Venezolanos. **X**, (2000), 107-136.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- La suspensión de los efectos del acto en el Recurso Contencioso Tributario venezolano. **XIII**, (2004), 57-92.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Tributación e Internet: Retos y Oportunidades. **XVI**, (2005), 13-35.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Los Aportes en Ciencia, Tecnología e Innovación en Venezuela. **XVIII**, (2009), 209-236.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *El Impuesto a la Renta de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 13-22.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *Arbitraje e Impuestos*. **III**, (julio 1997), 95-100.
- BARNOLA, José P. (Hijo).
- Tratamiento Fiscal de las Actividades sujetas a la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gasoeosos. **X**, (2000), 27-48.
- BAUTISTA GONZÁLEZ, Alejandro.
- *Estructura organizacional del SENIAT*. **I**, (junio 1996), 245-256.
- BELISARIO CORDIDO, María Cecilia.
- Inconstitucionalidad de la Norma Prohibitiva de la Compensación en los Impuestos Indirectos. **XVIII**, (2009), 101-144.
- BONILLA MONTOYA, Lisbeth Esmeralda.
- La Tributación Directa Colombia: Énfasis en el Impuesto Sobre La Renta para la Equidad y El Impuesto a la Riqueza. **XXIV**, (2015), 37-68.
- BAUTISTA GONZÁLEZ, Alejandro.
- *Estructura organizacional del SENIAT*. **I**, (junio 1996), 245-256.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- Los fondos comunitarios y la financiación regional. **IV**, (diciembre 1997), 119-130.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- El Presupuesto de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 11-22.
- BUITRAGO D, Esperanza.
- *Comercio electrónico de intangibles*,

- una visión a partir de los principios constitucionales. IX*, (enero 2000), 17-36.
- BUITRAGO R., Mariana del Valle, ESLAVA Z., Rolando, GONZÁLEZ JUNIOR, Hilario Alonso.
- *Operaciones de Comercio Electrónico Directo Gravadas con el Impuesto al Valor Agregado Venezolano. 3 Ed. Digital XXVI Ed Ordinaria*, (2017), 39-52.
- BRAVO G., Juan de Dios.
- *Tributos territoriales. VIII*, (diciembre 1999), 95-134.
- CALDERON SANCHEZ, Ana Beatriz.
- Aspectos Controvertidos del “Juicio Ejecutivo Tributario”. *XV*, (2005), 27-49.
- CANCELA REY, Carmen.
- Impuesto al Dividendo. *X*, (2000), 99-106.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel.
- Nociones Básicas del Tratado para evitar la Doble Tributación entre el Reino de España y Venezuela. Análisis de las Principales Cláusulas del Tratado con especial énfasis de los efectos para residentes de España haciendo negocios en Venezuela. *XVII*, 83-100.
- CARDENAS CARDENAS, Gilberto.
- Una aproximación del Régimen Fiscal Suizo con especial referencia a las Sociedades Holding. *XX*, (2011), 29-63.
- CÁRDENAS CÁRDENAS, Gilberto y TOBES PORTILLO, Paloma.
- El Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España. *XXII*, (2013) 47-71.
- CAÑAL, Francisco. España.
- Análisis de jurisprudencia sobre prescripción de deudas tributarias. *IV*, (diciembre 1997), 69-74.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal.
- *Impuesto de Explotación o Regalía. I*, (junio 1996), 59-68.
- CARMONA, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo.
- *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor. III*, (julio 1997), 101-134.
- CARRERO A., José Antonio.
- Las Aduanas Coloniales Venezolanas. *VI*, (diciembre 1998), 207-228.
- CARRERO A., José Antonio.
- *Globalización y recurso de incumplimiento. VII*, (junio 1999), 205-212.
- CASADO OLLERO, Gabriel.
- *La Constitución y el derecho financiero: La constitucionalización de la justicia en el gasto público. VII*, (junio 1999), 67-80.
- CASTRO NIETO, Gilmer Yovanni.
- *Gerencia tributaria en Venezuela. I*, (junio 1996), 259-268.
- CHAMORRO, José Antonio.
- La Configuración Constitucional de los Recursos Tributarios de las Entidades Territoriales intermedias. Los casos de España y Venezuela. *XI*, (2001), 9-21.
- CLAVERO R, Omer E.
- *Evaluación de impacto económico de los Tratados Internacionales suscritos por Venezuela para evitar la doble Tributación en Impuesto sobre la Renta en las empresas situadas en el Municipio Maracaibo período 1997-1998. IX*, (enero 2000), 213-250.
- COLMENARES, Gustavo.
- *Impuesto Inflacionario y “Efecto Olivera-Tanzi”: Una aplicación al caso de Venezuela. IX*, (enero 2000), 91-112.
- CONTRERAS MUÑOZ, Mariela.
- La Planificación Tributaria y su relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. *XVIII*, (2009), 169-206.
- CORTES J., Rosa María.
- *Las prestaciones sociales como patrimonio del trabajador y su trans-*

- misión a los herederos. III*, (julio 1997), 159-164.
- CUERVÓS MAILLO, María Ángeles.
- Medidas fiscales sobre la dependencia y la discapacidad en la Unión Europea y en España. **XIX**, (2010), 239-270.
- CUEVAS CONTRERAS, Tomás y CARRILLO SÁNCHEZ, Laura Grisel
- Tributo, Fideicomiso y Turismo. Examen del Impuesto de Hospedaje como Efecto en la Actividad Turística en Chihuahua y Distrito Federal en México. **XXII**, (2013), 23-45
- CUEVAS QUEZADA, Raúl.
- *Análisis Constitucional de la negativa ficta en la legislación fiscal Mexicana. VII*, (junio 1999), 13-24.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *Armonización Fiscal en los procesos de Integración Económica. II*, (diciembre 1996), 67-104.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *La Globalización de la economía y su incidencia en el Tratamiento impositivo bajo el principio de la renta mundial. III*, (julio 1997), 27-40.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- Reflexiones sobre el carácter extrafiscal de la tributación. **IV**, (diciembre 1997), 105-116.
- DURÁN R., Maryan Karina.
- La Consulta en el Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 175-204.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa. **XIII**, (2004), 93-132.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La Obligación Tributaria. **XXII**, (2013), 9-22.
- ESCALANTE DUQUE, Marisol.
- Tratamiento Tributario y Contable de los dividendos según la Ley de Im-
- puesto sobre la Renta Venezolana de 1999. **X**, (2000), 73-98.
- ESLAVA ZAPATA, Rolando, BUITRAGO RODRÍGUEZ, Mariana del Valle, GONZALEZ JÚNIOR, Hilário Alonso.
- La Presentación extemporánea de la Declaración Sucesoral The Untimely Presentation from the Declaration Probate. **XXV**, (2016), 9-30.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena. II*, (diciembre 1996), 23-42.
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria. III*, (julio 1997), 65-80.
- FARRERAS R., Tibusay y CÓRDOVA, Jesús.
- La prescripción de la obligación tributaria en el derecho venezolano. **V**, (junio 1998), 47-60.
- FERNÁNDEZ P., Elsa y GONZÁLEZ, Salvador.
- *La Tributación indirecta a la prestación del servicio de transporte internacional de carga por carreteras entre Venezuela y Colombia. VIII*, (diciembre 1999), 229-242.
- FERREIRO L., José Juan.
- El Estatuto del Contribuyente. **IV**, (diciembre 1997), 13-24.
- FRAGA PITTALUGA, Luis.
- El juicio fiscal contra los responsables tributarios por representación. **VI**, (diciembre 1998), 103-120.
- FRANCO, Freddy A.
- *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela. Su pasado, presente y futuro. II*, (diciembre 1996), 279-312.
- GALLEGO, Juan Carlos.
- *Interpretación constitucional de normas tributarias de excepción. VIII*, (diciembre 1999), 137-156.
- GARCÍA FRÍAS, Ángeles.
- Cláusula Arbitral en el Modelo de Convenio de la OCDE y convenio

- Europeo de Arbitraje. **XIX**, (2010), 161-192.
- GARCÍA OSÍO, Gustavo, RODRÍGUEZ Balsa, Rafael y SALVATO DE FIGUEROA, Silvia.
- *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 173-242.
- GARNICA, Onéximo.
- Los concordatos tributarios. **V**, (junio 1998), 61-68.
- GARNICA PRATO Onéximo.
- Las Contribuciones especiales en el Ordenamiento Tributario Venezolano. **XI**, (2001), 27-50.
- GIL OCHOA, Marianna Elizabeth.
- La Entelequia de la Ejecución de Sentencias de condena en contra de la Administración Tributaria en el Contencioso Tributario. **XXI**, (2011), 23-51
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “El impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo descentralizado en España”. **XIX**, (2010), 89-126.
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “La elaboración de los informes técnicos económicos en las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”. **XXI**, (2012), 53-86.
- GOMAR, Juan Ignacio.
- *Una perspectiva de la financiación municipal española*. **VIII**, (diciembre 1999), 211-226.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El Ingreso de Venezuela al Merco-sur: Implicación en el ámbito aduanero y comercial*. **XX**, (2011), 11-28.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El principio Solve Repete: La derogación del Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas Venezolanas*. **XXI**, (2011), 11-22.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio.
- *Medios de defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta*. **I**, (junio 1996), 49-58.
- GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio.
- Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario. **XI**, (2001), 23-25.
- GONZÁLEZ S, Manuel.
- *Algunos aspectos jurídico-financieros de las ayudas comunitarias*. **III**, (julio 1997), 203-220.
- GONZÁLEZ TAMAYO, Jorge Luis.
- Conexiones entre Fiscalidad y Medio Ambiente. **XII**, (2002-2003), 169-190.
- GUEVARA, Eduardo.
- *La Renta Extrafiscal en la Representación Bancaria*. **IX**, (enero 2000), 9-16.
- GUERVOS MAILLO, María Ángeles.
- *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental*. **I**, (junio 1996), 155-170.
- GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo.
- *Aspectos positivos del federalismo fiscal de Venezuela y España*. **I**, (junio 1996), 71-100.
- GUEVARA, Rubén Eduardo.
- Algunas notas sobre el régimen fiscal del juego en Venezuela. **III**, (julio 1997), 165-176.
- GUEVARA, Eduardo.
- Opciones tributarias para los estados y municipios en el proceso de descentralización. **V**, (junio 1998), 89-110.
- HERNANDEZ F, Ridelis Ch.
- *Tributación Regional y Autonomía Fiscal en el Estado Zulia*. **IX**, (enero 2000), 199-212.
- HERRERA, Pedro Manuel.
- El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia en España. **V**, (junio 1998), 69-86.
- HORTOLA RODRIGUEZ, José Eduardo y PALACIOS VILLALBA, Leonardo E.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- JAIME GUERRERO, Yolanda.

- La experticia en el Recurso Contencioso Tributario. **XV**, (2005), 13-26.
- LAGO MONTERO, José María.
- Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del estado legislador en materia Tributaria. **XIX**, (2010), 127-138.
- LARRAZABAL M., Ernesto.
- La Renta Mundial en la Legislación Tributaria Venezolana y su Vinculación con el Principio de Territorialidad. **XVI**, (2005), 63-108.
- LEJARZA A., Jacqueline T.
- *La cláusula de descentralización territorial como fuente del poder tributario derivado a favor de los estados federados*. **I**, (junio 1996), 101-118.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La transferencia de beneficios al exterior*. **I**, (junio 1996), 21-36.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La Imposición de las Rentas de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 105-130.
- LIFSCHITZ, Nora Beatriz.
- *Capacidad contributiva y fines extrafiscales de la Tributación*. **VII**, (junio 1999), 47-64.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Ética Social y Cultura Tributaria*. **III**, (julio 1997), 13-24.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *La deuda pública en el contexto de libre mercado y su efecto en la tributación*. **I**, (junio 1996), 143-154.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Reforma del Estado y Tributación*. **V**, (junio 1998), 111-122.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *Naturaleza de actas en la comprobación de obligaciones fiscales*. **V**, (junio 1998), 123-134.
- MALAVE GONZALEZ, Beltrán Enrique.
- *La Emisión de Facturas y otros Documentos equivalentes (Régimen Jurídico Tributario Venezolano)*. **X**, (2000), 49-71.
- MANTILLA G, Samuel E.
- *Tributación en la Era Digital*. **IX**, (enero 2000), 37-62.
- MARÍN, Yajaira.
- *Consideraciones sobre el Régimen Impositivo del Impuesto sobre la Renta en el Sector Agropecuario*. **II**, (diciembre 1996), 221-232.
- MAVAREZ BRAVO, Raymar.
- *Acerca de la Tributación en el comercio Electrónico*. **XVII**, 11-22.
- MAZA LABRADOR, Xiomara.
- *La Cultura Tributaria*. **VI**, (diciembre 1998), 33-42.
- MEJIAS BETANCOURT, José Amando.
- *La Naturaleza Tributaria del Aporte "Banavih"*. **XVIII**, (2009), 83-100.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La estructura del procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario*. **XIX**, (2010), 193-212.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La Exoneración Tributaria*. **XXII**, (2013), 91-132.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *El esquema de la tributación agrícola en Venezuela es lesivo para la seguridad alimentaria*. **IV**, (diciembre 1997), 93-104.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *Resultados de un diagnóstico de campo confirmativo de la confiscatoriedad y regresividad de la Ley de ICSVM en las empresas agropecuarias*. **VI**, (diciembre 1998), 231-254.
- MENDOZA, Gerardo.
- *Contabilidad Agropecuaria. Costos Ganaderos e Implicaciones Tributarias*. **IX**, (enero 2000), 113-121.
- MENDOZA PÉREZ, Luis.
- *Las competencias exclusivas en el marco de la descentralización: incidencia tributaria en la Gobernación del Estado Táchira (Venezuela)*. **VI**, (diciembre 1998), 63-78.
- MERINO, Alberto.

- La Interrupción de las actuaciones inspectoras y sus efectos sobre la prescripción tributaria en el derecho español. **IV**, (diciembre 1997), 37-46.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio de la generalidad en materia tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 155-176.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- Régimen jurídico de las ayudas y subvenciones públicas y transferencias presupuestales, el caso de España y México. **III**, (julio 1997), 179-202.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal. **V**, (junio 1998), 25-44.
- MIRANDA, Armando.
- *El principio constitucional de igualdad en materia fiscal (Especial referencia al caso español)*. **VIII**, (diciembre 1999), 157-184.
- MOJICA, Pedro O.
- *La Expresión «requisitos» del parágrafo segundo del artículo 92 del Reglamento de los Regímenes Especiales, referida a la base imponible en aduanas*. **II**, (diciembre 1996), 263-276.
- MONCADA GIL, Luis Humberto.
- Aplazamiento y fraccionamiento de pago: Una visión comparada desde la legislación española y venezolana. **XII**, (2002-2003), 277-313.
- MONTAÑO GALARZA, César.
- La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina. **XIII**, (2004), 11-55.
- MORATAL ORÓN, Germán.
- *Criterios de cuantificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España y otros países Europeos*. **VIII**, (diciembre 1999), 265-284.
- MORENO DE RIVAS, Aurora.
- *El sistema tributario en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 37-48.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- Alcance de los deberes formales del Iva en Venezuela. **XIX**, (2010), 139-160.
- MURGA DIAZ, Carlos.
- Régimen de Renta Mundial en Venezuela. **XVII**, 23-53.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- Capital Social, Gerencia, Divulgación y Cultura Tributaria. **XVII**, 101-122.
- OBERTO A, Karla Beatriz.
- *Los Estados dentro del Proceso de Descentralización Fiscal*. **IX**, (enero 2000), 131-167.
- OCHOA C, Nairobi.
- *Análisis de la Influencia del Principio de Renta Mundial, el concepto de Residencia y el Establecimiento Permanente consagrado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana (1999) en los Conflictos de Doble Imposición Internacional*. **IX**, (enero 2000), 63-90.
- ORTÍZ, Bella Yolanda.
- *Derechos de los Contribuyentes y sus medios de defensa administrativos*. **VI**, (diciembre 1998), 45-62.
- PAÉZ GARCÍA, Gerardo.
- *Comentarios a las ordenanzas Municipales en materia de juegos en general*. **VII**, (junio 1999), 215-224.
- PACHECO SOTILLO, Mariohr.
- La ejecución de Sentencia en el Proceso Contencioso Tributario por repetición de pago en Venezuela. **XX**, (2011), 65-93.
- PAGÈ I GALTÈS, Joan.
- La configuración Latinoamericana en Materia de Notificaciones Tributarias. **XII**, (2002-2003), 7-74.
- PALACIOS M., Leonardo.
- Interpretación de las normas sobre los efectos del pago del doctavo como anticipo en el Impuesto a los Activos Empresariales. **IV**, (diciembre 1997), 25-36.
- PEREZ MORENO, Salvador, GARCIA LIZANA, Antonio.

- Keynes y la Incidencia de la distribución de la Renta en el consumo: El caso de la Política Fiscal Redistributiva en España. **XV**, (2005), 51-71.
- PÉREZ VALENCIA, Maritza Tatiana.
- La Política Fiscal en el Ecuador Análisis Teórico de los Tributos. **XII**, (2002-2003), 191-215.
- PERNÍA REYES, Mauricio Rafael.
- La Naturaleza Jurídica de las Ventajas Especiales Mineras en Venezuela. **XXIV**, (2015), 87-102.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Nuevos Retos para el Talento Humano y la Gestión Gerencial en el Área Tributaria. **XXV**, (2016), 38-49.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Implicaciones de la Cultura Tributaria y Responsabilidad Social Empresarial hacia el Entorno Socio Comunitario del Trabajador en Venezuela. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2016), 9-19.
- PORRAS, Carmen.
- *Responsabilidad del Comisario en las Sociedades Mercantiles*. **IX**, (enero 2000), 123-129.
- PORTILLO F., Edín José.
- *Aspectos resaltantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir...* **VII**, (junio 1999), 139-194.
- PULGAR LEÓN, Aidé y GONZÁLEZ GALARZA, José Luis.
- Improcedencia del cobro de los intereses moratorios en la admisión temporal. **XIX**, (2010), 65-88.
- PULGAR, Lissbeth.
- *Los Tratados sobre doble imposición en las negociaciones internacionales de inversión*. **VII**, (junio 1999), 195-204.
- PLAZAS, Mauricio A.
- *Los Tributos vinculados*. **VIII**, (diciembre 1999), 41-92.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro.
- Amparo tributario o tributos amparados en el impuesto a las ventas al mayor. **III**, (julio 1997), 43-50.
- RANGEL GUERRERO, Christi.
- Instrumento fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. **XIII**, (2004), 133-154.
- RIGHETTINI, T. y GUTIÉRREZ, V.
- Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady. **III**, (julio 1997), 135-148.
- RIOS HERNÁNDEZ, Wilman José.
- El Cobro Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano (2014) y la Inminente Violación de Derechos Constitucionales 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 21-37.
- RIVAS NIETO, Estela.
- La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
- Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
- El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.
- RODRÍGUEZ F, Nancy Lorena.
- *Los Tributos derivados de la Explotación de Minerales no Metálicos transferidos al Estado Táchira*. **IX**, (enero 2000), 169-197.
- RODRÍGUEZ, José Gregorio.
- *El arbitraje como medio de defensa del contribuyente e instrumento de recaudación efectivo para...* **VII**, (junio 1999), 99-116.
- RODRÍGUEZ, Ramón Luis.
- *En torno a la retroactividad de normas tributarias*. **II**, (diciembre 1996), 177-206.
- RODRÍGUEZ SALÓM, Román.

- Descentralización y tributación. **I**, (junio 1996), 119-142.
- ROJAS SABORÍO, Ingrid.
 - *El Decreto-Ley en materia tribu-taria: Comentarios a la jurispriu-dencia del tribunal constitucional español y su estudio comparativo con la jurisprudencia de la sala constitucional Costarricense*. **VIII**, (diciembre 1999), 185-208.
- ROJAS SERRA, Marireina.
 - *El Poder Tributario de las comuni-dades autónomas en España*. **VII**, (junio 1999), 119-136.
- ROMANO, Ana M. Y RUIZ, Edgar.
 - *Efectos prospectivos particulares de la aplicación del convenio firmado por Venezuela y EEUU, la ley vi-gente de I.S.L.R y el proyecto de Re-forma de la ley I.S.L.R*. **VIII**, (diciem-bre 1999), 243-262.
- ROMERO DELGADO, Darío.
 - *Análisis crítico del criterio de la Administración Tributaria Nacio-nal en cuanto a la forma de...* **VII**, (junio 1999), 83-96.
- ROSALES D., Thania M.
 - La evasión y elusión tributarias en las actividades de libre ejercicio profesional. **IV**, (diciembre 1997), 77-90.
- SÁAVEDRA, Mariela.
 - La Triada de la Obligación Tributaria de los Precios de Transferencia en la República Bolivariana de Venezuela. **XXII**, (2013), 73-90.
- SÁNCHEZ, Indira.
 - La figura de la analogía en la exención tributaria. **IV**, (diciembre 1997), 47-68.
- SÁNCHEZ M., Marínés.
 - *Descentralización Fiscal en Vene-zuela*. **VI**, (diciembre 1998), 11-30.
- SANTA – BARBARA, Jesús.
 - *Ley General Tributaria Española*. **VI**, (diciembre 1998), 123-172.
- SERRANO ANTÓN, Fernando.
 - El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. **III**, (julio 1997), 81-94.
- SOLA MARTINEZ, Yennifer Cristina.
 - *Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la Cultura Tributaria en Venezuela*. **XXI**, (2012), 87-97.
- SOLÓRZANO, Rafael.
 - *Política y Administración Tribu-taria en Venezuela y Agenda para los años noventa*. **II**, (diciembre 1996), 235-260.
- SUAREZ ALVAREZ, José Clímaco.
 - El Impuesto a los Activos Empresa-riales **XI**, (2001), 19-21.
- SUÁREZ, María.
 - Análisis de la Aplicación de los Pre-cios de Transferencia en los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre la Renta que celebren Operaciones con Partes Vinculadas. **XIX**, (2010), 41-64.
- THEOHAROPOLOU, Eleni.
 - Nature e Interpretation of tax law. **IV**, (diciembre 1997), 133-148.
- TORRES MORILLO, Ytalo Antonio.
 - Autonomía del Sistema Tributario Sancionador o ¿Simplemente un fin Didáctico. **XVII**, 55-82.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
 - Finanzas Públicas y Constitución. **XII**, (2002-2003), 75-103.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
 - Régimen Tributario de las Telecomu-nicaciones en el Ecuador **XVIII**, (2008), 11-57.
- UCKMAR, Victor.
 - *El Sistema Tributario: las institu-ciones, las administraciones fisca-les, los contribuyentes*. **II**, Pág. 207-218.
- URDANETA SALGUERO, Guillermo y PALACIOS VILLALBA Leonardo E.
 - La Utilidad del Gasto Público y el Sistema del Control en los Gobiernos Locales. **X**, (2000), 179-183.
- URQUIZU CAVALLÉ, Angel.
 - Beneficios Fiscales por hijos a Car-gos en España: Evolución en la Tribu-tación sobre la Renta de las Personas

- Físicas. **XII**, (2002-2003), 105-146.
- VALDÉS COSTA, Ramón.
- *Las empresas multinacionales ante el Derecho Tributario*. **I**, (junio 1996), 9-20.
- VARGAS HERNÁNDEZ, José G. y CHAVEZ RAMÍREZ, Alejandra.
- Enfoque a Proceso Organizacionales en la Nueva Gertencia Pública. **XXIV**, (2015), 9-36.
- VARGAS DIAZ, Yelber Isolda.
- Estrategias para enfrentar la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado en la econimía informal. Caso de Estudio: Comercio sector ambulante del ramo textil en el Municipio San Cristóbal.. **XVI**, (2005), 63-108.
- VERGARA SANDOVAL, Rafael
- Principios Constitucionales en el ordenamiento jurídico de la República de Bolivia. **XIV**, 13-41.
- VIGILANZA GARCIA, Adriana.
- El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999. **X**, (2000), 137-167.
- VILLALBA G, Leonardo Ernesto.
- Cultura Tributaria, Percepción y Representación desde la Experiencia Investigativa. **XIX**, (2010), 271-288.
- VILLALBA G, Leonardo E., GUILLEN, Gladys - PACHECO G, Adrian.
- El Tributo como tema de Investigación en la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública, Campus de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. **XXIII**, (2014), 9-24.
- VILLALBA G, Leonardo E.,- PACHECO G, Adrian.
- Gestión Tributaria Municipal: Líneamientos para la Elaboración de un Código de ética . **XXIII**, (2014), 25-49.
- VILLALBA G, Leonardo E., GUILLEN, Gladys.
- Relación Dialigante en la Investigación tributaria de Postgrado en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. **XXIV**, (2015), 69-85.
- VILLALBA G, Leonardo E., GUILLEN, Gladys.
- Metacognición Holografica y Metaconocimiento Tributario bobo. **XXIV**, (2015), 103-125.
- VILLALBA G, Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G, Adrian.
- Sujeto Tributario, Histórico y Social la Trilogía Necesaria. 3 Ed. Digital , **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 53-72.
- VILLALBA G, Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G, Adrian.
- Ética y Tributación ¿Una Cuestión de Cultura?. 3 Ed. Digital , **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 73-94..
- VILLEGAS MORENO, José Luis.
- Configuración de las Haciendas locales en la Constitución de 1999 **X**, (2000), 9-26.
- VISO, Angel Gabriel.
- Reflexiones sobre las unidades tributarias. **III**, (julio 1997), 149-158.
- VRASMATAS, Jenny- HULETT R., Neyi Lizzet.
- Compendio Legal Tributario para los Servicios de Telecomunicaciones. **XVIII**, (2009), 145-167
- ZAMBRANO CASANOVA, Cristhina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- Inconstitucionalidad de los principios del Derecho Tributario sobre el gravamen de los dividendos establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. **XVIII**, (2009), 59-82.
- ZAMBRANO CASANOVA, Cristhina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- El Comercio Informal: Cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al valor Agregado. **XXIII**, (2014), 9-24.
- ZAMBRANO OROZCO, Atadid Desirre.
- Impacto de las Perpectivas de Producción de Conocimiento sobre las Ciencias Administrativas. **XXV**, (2016), 31-37.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- Constitucionalidad de la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario. **XII**, (2002-2003), 447-462.

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.

- Recurso de Revisión Interpretación del artículo 136 del Código Orgánico Tributario, **XIV**, (15/11/2004), 252-267.

CONSEJO JURISPRUDENCIAL.

DE SANTIS RAMOS GABRIEL

- El Principio de la Legalidad Tributaria en la fijación de las Tasas por los Servicios Registrales y Notariales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, **XIV**, del 14 de septiembre 2004), 324-330.

DECRETO LEY DE REGISTRO PUBLICO Y DEL NOTARIADO.

- Nulidad por inconstitucionalidad Art. 15 Constitucionales los Art. 14, 62 y 66, **XIV**, (14/09/2004), 299-323.

FRANQUEO POSTAL.

- Precio Público y no Tributo, Resoluciones 389 y 390 del 05/12/1994 dictadas por el entonces Ministerio de Transporte y Comunicaciones, Nulidad por inconstitucionalidad, **XIV**, (05/08/2004), 268-298.

GUEVARA, Eduardo.

- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **IX**, (enero 2000), 251-269.
- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **X**, (2000), 191-228.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- El rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no es sanción sino requisito de admisibilidad. **XII**, (2002-2003), 558-575.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- Intereses Moratorios (Apelación procedencia de reparo) . **XIII**, (junio 2004), 241-255.

LA ROCHE, Humberto J.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VI**, (diciembre 1998), 283-303.

LEY ORGANICA DE ADUANAS (1999).

- Desaplicación del artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas. (Medida cautelar). **XIII**, (mayo 2004), 191-199.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE JUEGOS Y APUESTAS.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad. **XIII**, (mayo 2004), 200-211.

ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE SERVICIO DE ASEO URBANO Y DOMICILIARIO.

- Nulidad parcial por inconstitucionalidad. **XIII**, (junio 2004), 212-219.

PODER TRIBUTARIO LOCAL Y TRIBUTACIÓN AL SECTOR DE TELECOMUNICACIONES.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad, **XIV**, (03/08/2004), 224-251.

PROVIDENCIAS ADMINISTRATIVAS 1454 Y 1455 DEL SENIAT (2002).

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad. **XIII**, (abril 2004), 241-255.

RESOLUCION DEL SENIAT POR CIERRE DE ESTABLECIMIENTO

- Acción de Amparo Constitucional, **XIV**, (17/09/2004), 330-365.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE INSTANCIA Y DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA.

1. Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.
- Sentencia del 28 de marzo del 2000 del Tribunal Superior Noveno de lo

- Contencioso Tributario que declara la inconstitucionalidad de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Iribarren del Estado Lara. **XI**, (2001), 183-184.
- SENTENCIA N° 318 DEL 06-02-96 DEL TRIBUNAL SUPERIOR QUINTO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.
- Caso Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (2001), 185-187.
2. Tribunal Supremo de Justicia.
- SENTENCIA N° 1649.
- Tribunal Superior en lo contencioso. Caso Spermecardo las Veinticuatro Horas **XVIII**, (mayo 2009), 284-291.
- SENTENCIA N° 2079
- Ratificando la Sentencia N° 318 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario ya citada. Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (03-10-2001), 191-193.
- SENTENCIA N° 2158
- Sala Político Administrativa. Caso: Hilados Flexilón **XI**, (10-10-2001), 195-202.
- SENTENCIA N° 191.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político - Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VII**, (junio 1999), 279-303.
- SENTENCIA N° 301.
- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**, (2007), 125-150.
- SENTENCIA N° 390.
- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**, (2007), 150-159.
- SENTENCIA N° 191.
- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVIII**, (febrero 2009), 254-266.
- SENTENCIA N° 00257.
- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cervecería Regional, C.A. **XVIII**, (junio 2008), 239-245.
- SENTENCIA N° 00471.
- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Carbones de la Guajira, S.A. **XVIII**, (abril 2009), 267-284.
- SENTENCIA N° 00943.
- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sucesión de Antonio Valentino Imunti. **XVIII**, (junio 2009), 292-301.
- SENTENCIA N° 00964.
- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Pandock, C.A. **XVIII**, (junio 2009), 301-309.
- SENTENCIA N° 00991.
- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Supply Svim, C.A. **XVIII**, (septiembre 2008), 245-255.
- SENTENCIA N° 00046
- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Alvona C.A. **XIX**, (2010), 321-327.
- SENTENCIA N° 0235
- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia **XIX**, (2010), 327-332.
- SENTENCIA N° 00264.
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Aeropanamericano C.A. **XIX**, (2010), 332-339.
- SENTENCIA 0290
- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banco Occidental de Descuento, Banco Universal, (BOD). **XIX**, (2010), 340-352.
- SENTENCIA 00395
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corporación Elice 2222, C.A. **XIX**, (2010), 353-369.
- SENTENCIA 00631
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bingo Plaza, C.A. **XIX**, (2010), 370-380.
- SENTENCIA 00659
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banaviv **XIX**, (2010), 381-389.
- SENTENCIA 01223

- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Inversiones Compuparts C.A. **XX**, (2011), 123-130.
- SENTENCIA 0164
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Soluciones del Futuro S.A. **XX**, (2011), 131-144.
- SENTENCIA 01223
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Rendimiento obtenidos como consecuencia de la emisión de bonos. **XX**, (2011), 145-151.
- SENTENCIA 0051
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Impuesto sobre actividades económicas de Industrias, Comercio. **XX**, (2011), 152-162.
- SENTENCIA 00108
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Domesa. **XX**, (2011), 162-170.
- SENTENCIA 00145
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Seguros Pirámide C.A. **XX**, (2011), 171-179.
- SENTENCIA 00163
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Diageo de Venezuela C.A. **XX**, (2011), 180-192.
- SENTENCIA 00358
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Siderúrgica del Turbio (SIDETUR) S.A. **XX**, (2011), 192-201.
- SENTENCIA 1771
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Fondo de Ahorro obligatorio de Vivienda. **XXI**, (2011), 101-129.
- SENTENCIA 01848
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bonos por metas alcanzadas **XXI**, (2011), 130-139.
- SENTENCIA 00001
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Prerrogativas y privilegios para la República **XXI**, (2012), 139-146.
- SENTENCIA 00089
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Recaudo de Impuesto por salida al exterior. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA 00536
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Multa debe ser calculada a la Unidad Tributaria. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA N° 002-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Caso Dieta Olalde, C.A. **XXII**, (2013) 155-175.
- SENTENCIA N° 003-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Caso Carga Priserca, C.A. **XXII**, (2013) 176-183.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corimon Pintura, C.A. **XXII**, (2013) 184-193.
- SENTENCIA N° 063-2013
- Tribunal Supremo de Justicia. Caso Productos Alimenticios Las Acacias, C.A. **XXII**, (2013) 194-198.
- SENTENCIA N° 105
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso de Hidrocarburos. **XXII**, (2013) 198-217.
- SENTENCIA N° 441
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Agropecuaria Flora, C.A. **XXII**, (2013) 218-224.
- SENTENCIA N° 498
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cámara de la Industria Venezolana de Especies Alcohólicas (CIVEA). **XXII**, (2013) 225-233.
- SENTENCIA N° C-196/04

- Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006. **XXII**, (2013) 233-235.

SENTENCIA N° 00257

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Venezolano de Crédito, S.A. Banco Universal. **XXIII**, (2014), 66-79.

SENTENCIA N° 278

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar e Inversiones Triven S.A. **XXIII**, (2014), 79-105.

SENTENCIA N° 00815

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional vs. Tamayo & CIA., S.A. **XXIII**, (2014), 105-125.

SENTENCIA N° 00979

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Reyco 9000 Ingeniería, C.A. **XXIII**, (2014), 125-137.

SENTENCIA N° 01013

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. **XXIII**, (2014), 137-147.

SENTENCIA N° 68

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Nulidad por Inconstitucionalidad del artículo 46 del Código Orgánico Tributario. **XXIII**, (2014), 147-165.

SENTENCIA N° 00381

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. Traspasos de mercancías, se consideran como un retiro desincorporación de bienes, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de los años 1999 y 2002. **XXIV**, (2015), 128-133.

SENTENCIA N° 00543

- Sala Político-Administrativa. Tribunal

Supremo de Justicia. Readmisión del expediente judicial de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos. **XXIV**, (2015), 134-142.

SENTENCIA N° 335

- Sala Penal. Tribunal Supremo de Justicia. Los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización ni para levantar actas o emitir multas. **XXIV**, (2015), 143-149.

SENTENCIA N° 00706

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Requisitos de la deducibilidad del gasto para determinar el Impuesto sobre La Renta por concepto de obsequios de mercancía. **XXIV**, (2015), 150-159.

SENTENCIA N° 00814

- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. La graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial y conforme a los parámetros. **XXIV**, (2015), 159-170.

TIMBRE FISCAL COMPETENCIAS.

- Prevalencia de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano sobre el Decreto Ley de Timbre Fiscal y la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda. **XII**, (2002-2003), 462-498.

TIMBRE FISCAL INCONSTITUCIONALIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los Artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas. **XII**, (2002-2003), 499-537.

TIMBRE FISCAL COMPETENCIA.

- Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas prevalece sobre el Decreto - Ley de Timbre Fiscal. **XII**, (2002-2003), 537-557.

TRIBUTACION A EMPRESAS PETRO-

LERAS.

- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1994-95. **I**, (junio 1996), 299-319.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **II**, (diciembre 1996), 345-367.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **III**, (julio 1997), 273-286.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1996-97. **IV**, (diciembre 1997), 177-194.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1997-98. **V**, (junio 1998), 171-189.
- Extracto de Sentencias de la Sala en Pleno de la Corte Supremo de Justicia. **VIII**, (diciembre 1999), 353-373.
- Contribución Especial de Paro Forzoso: Suspensión temporal de efectos. **XV**, (2005), 220-225.
- Cierre de establecimiento: Nulidad por inconstitucionalidad del encabezado y del párrafo 1º Art. 16 de la Ordenanza sobre tarifas del Servicio de Aseo Urbano y Domiciliario en el Municipio Libertador del Distrito Federal del 27/07/1999. **XV**, (2005),

226-228.

- Medidas cautelares en materia tributaria: Procedimiento de apelación. **VIII**, (2005), 229-234.
- Aclaratoria del fallo: Lapso para solicitar aclaratoria, ampliación y rectificación de las sentencias. **XV**, (2005), 234-237.
- Extinción de la obligación tributaria: La Compensación. Carácter de los anticipos o dozavos del IAE como débitos fiscales. **XV**, (2005), 244-249.
- Apelación en amteria tributaria: Requisitos de procedencia. **XV**, (2005), 249-252.
- Competencia de Tribunal Contencioso Tributario Vigencia de las leyes tributarias: Competencia para conocer los recursos contra los actos tributarios de los efectos generales o particulares. Vigencia de las leyes tributarias. **XV**, (2005), 253-280.
- Regulación de competencia: Domicilio fiscal de recurrente como criterio atributivo de la competencia territorial. **XV**, (2005), 281-285.
- Medidas Cautelares en materia tributaria: Requisitos de Procedencia. **XV**, (2005), 285-293.
- Acumulación de procesos transacción Tributaria: Supuestos de procedencia en la acumulación de procesos. Requisitos concurrentes para la admisión de la transacción tirbutaria. **XV**, (2005), 293-297.
- Amparo tributario y amparo constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal: Diferencia entre las acciones de Amparo Tributario y Constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal. **XV**, (2005), 297-305.
- Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencia de la deducción de créditos fiscales: Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencias de la deducción de créditos fiscales. **XV**, (2005), 305-328.

DECLARACION A LA ADMINISTRACION ADUANERA.

- Obligación general de declarar a la Administración aduanera la mercancía objeto de importación y exportación Diferencia entre Derecho Arancelario y control aduanero. **XVI**, (20/07/2005), 269-289.

APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA RECURSO DE HECHO COMISO A LA MERCANCIA.

- Apelación: Determinación quantum del recurso. Recurso de hecho: Procedencia Comiso: Sanción de carácter pecuniario. **XVI**, (03/08/2005), 289-297.

ACTO ADMINISTRATIVO DE CARACTER TRIBUTARIO.

- Motivación del acto en materia tributaria. Vicio de incongruencia negativa. **XVI**, (04/08/2005), 297-312.

COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.

- Nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad de la Providencia Administrativa N° 0056 del 27/01/2005, del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Principios Tributarios. **XVI**, (04/08/2005), 312-325.

IMPUESTO AL CONSUMO POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES: ILICITO CONTINUADO.

- Cálculo de la sanción por incumplimiento de deberes formales: Ilícito continuado, (11/08/2005). **XVI**, 325-330.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA INTERESES MORATORIOS.

- Impuesto sobre la Renta: Exoneración. Intereses Moratorios: Exigibilidad, /28/09/2005). **XVI**, 330-340.

NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.

NULIDAD POR INCONSTITUCIONAL-

LIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.

COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.

- La competencia para conocer de los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria de carácter autorizatorio - como lo son las licencias para el expendio de bebidas alcohólicas -, corresponde a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. (2016) **XXV**, 53-62.

SALA CONSTITUCIONAL

- La interpretación constitucional de la sentencia n.º 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012 respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó. (2016) **XXV**, 63-81.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible del impuesto a las actividades económicas. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 97-145.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 146-155.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- El abono en cuenta consiste en la

acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. 3 Ed. Digital XXVI Ed. Ordinaria, (2017) 155-164.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- En la figura de la responsabilidad so-

lidaria regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados existir. 3 Ed. Digital XXVI Ed. Ordinaria, (2017) 164-170.

MISCELÁNEAS*

- A Paul SIBILLE, in perpetuum memoriam. **II**, (diciembre 1996), 371-376.
- Anticipos ¿Pago o abono en cuenta?. **V**, (junio 1998), 199-200.
- Avances del doctorado en derecho tributario de la red Alfa “Francisco de Vitoria”. **II**, (diciembre 1996), 377-378.
- Calendario de Contribuyentes Especiales para el año 2005. Providencia Administrativa N° 0668 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 38.096. **XIV**, de fecha (29/12/2004), 377-381.
- Casana Merino, F: El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. **III**, (julio 1997), 294-297.
- Comentarios Analíticos del Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 307-313.
- Conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 321-323.
- Comentarios sobre algunas Leyes. **VII**, (junio 1999), 307-311.
- Conclusiones de las Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 325-327.
- Conclusión de la XVIIIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 380-385.
- Doctrado en Derecho Tributario del Programa Alfa de la Unión Europea. **I**, (junio 1996), 323-323.
- Doctorado en Derecho Tributario de la Red Francisco de Vitoria del Programa Alfa de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 201-203.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- En las exenciones del Impuesto sobre la Renta el contribuyente lo que deja de cumplir es sólo el pago. **III**, (julio 1997), 305-306.
- Fernández Torres, Juan Ramón. La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativo (1845-1868), Civitas, Madrid, 1998, 665 páginas. **VIII**, (diciembre 1999), 407-408.
- Fichas bibliográficas. **VIII**, (diciembre 1999), 413-468.

* Se incluye en esta sección de “Misceláneas” el índice Acumulado de la antes denominada Sección de “Noticias, Comentarios, Reseñas y Documentos Tributarios”, por ser estas secciones afines.

- Índice de Precios al Consumidor (IPC) en Venezuela. **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC), **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
- La defensa del contribuyente frente a la Administración. **VI**, (diciembre 1998), 315-320.
- La enseñanza del Derecho Tributario (Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario de Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 377-387.
- La gestión de los tributos locales aspectos competenciales. **VIII**, (diciembre 1999), 403-406.
- La simplificación del ordenamiento tributario (Desde la perspectiva constitucional). **VIII**, (diciembre 1999), 389-393.
- La Utilidad del Gasto Público y el Sistema de Control en los Gobiernos locales. **X**, (2000), 179-183.
- Más del 80% de los derechos litigiosos los pierde el Fisco en los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario. **I**, (junio 1996), 324-325.
- Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 331-334.
- Palabras pronunciadas por el Rector de la Universidad Católica del Táchira José del Rey Fajardo con ocasión del acto de conferimiento del doctorado Honoris Causa al maestro Salmantino Dr. Eusebio González. 6 de diciembre de 1999. **VIII**, (diciembre 1999), 409-411.
- PANIANGUA SOTO, F.: Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos. **V**, (junio 1998), 193-197.
- Pérez de Ayala, José L.: Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español. **III**, (julio 1997), 298-300.
- Peris García, Purificación: La Comprobación de valores y las garantías jurídicas del contribuyente. **III**, (julio 1997), 301-304.
- Programación de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 323-323.
- Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria de Juan López Martínez. **I**, (junio 1996), 327-330.
- Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, **XIV**, (septiembre 2004), 369-376.
- Revistas Tributarias, Revistas en canje, Intercambio Académico, Repr. Acad. en España, Red Temática. **III**, (julio 1997), 289-293.
- Semblanzas: Eusebio González García. **IV**, (diciembre 1997), 199-209.
- Semblanzas: Ilse van der Velde Hedderich. **V**, (junio 1998), 205-206.
- Seminario permanente de investigación en Ciencias Fiscales. **IV**, (diciembre 1997), 197-197.
- Tasas de interés promedio de los seis principales Bancos Comerciales en Venezuela, (excluidas tasas preferenciales). **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIII**, (junio 1997 a junio 2004), 258.
- Tasas de interés Promedio de los seis principales Bancos Comerciales. **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
- Tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIV**, de junio 1997 a diciembre 2004, 383-383.
- Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova,

- julio 1999". **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.
- Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
 - XXXI Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
 - XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
 - XIXª Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 379-379.
 - XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 198-198.
 - IV Jornada venezolana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 197-198.
 - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), enero 1997 a junio 2005. **XV**, (2005), 331-331.
 - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XV**, (2001), enero a junio 2005, 331-331.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XV**, de enero 1997 a junio 2005, 331-331.
 - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XV**, de enero 1997 a junio 2004, 332-332.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XV**, de (2005), 332-332.
 - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), julio 1997 a diciembre 2005. **XVI**, (2005), 347-347.
 - Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XVI**, (2001), julio a diciembre 2005, 347-347.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XVI**, de enero 1997 a diciembre 2005, 347-347.
 - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XVI**, de junio 1997 a diciembre 2005, 348-348.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XVI**, de (2005), 348-348.
 - González García, Eusebio . La enseñanza del derecho tributario. Publicado en **TRIBUTUM**, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. **XIX**, (2010), 393-405.
 - Del Rey Fajardo, José. Honoris Causa al Maestro salmantino Dr. Eusebio González García. Publicado en **TRIBUTUM**, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela, 6 de diciembre de 1999. **XIX**, (2010), 405-407.
 - Publicado en el Boletín Informativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Año VII Número 136 del 11 de diciembre de 2008. In memoriam -

- Eusebio González García (1942-2008). **XIX**, (2010), 408-411.
- Resoluciones. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias, Colombia, 2010. **XIX**, (2010), 411-417.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional París 2011 11 al 16 de septiembre de 2011. Welcome to IFA Paris 2011! **XIX**, (2010), 417-417.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XIX**, (2010), 418-418.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Boston 2012. 30 de septiembre al 04 de octubre de 2012. Welcome to IFA Boston 2012. **XX**, (2011), 205-205.
 - Boston 2012 Congress Scientific Program. Scientific Program. **XX**, (2011), 205-209.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 210-210.
 - Evolución de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 211-211.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Copenhagen 2013. 25 al 30 de agosto 2013. Welcome to IFA Copenhagen 2013. **XXI**, (2011), 168-168.
 - Copenhagen 2013 Congress Scientific Program. Main Subjects. **XXI**, (2011), 168-168.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
 - Evolución de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
 - Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Mumbai 2014 12 al 17 octubre 2014. **XXII**, (2013), 238-238.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXII**, (2013), 240-240.
 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Resolución de la 48ª Asamblea General del CIAT. Río de Janeiro 2014. **XXIII**, (2014), 167-169.
 - XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Lima 2014. **XXIII**, (2014), 169-180.
 - XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario México 8 al 13 de Agosto de 2015. “Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Scientific Programme IFA 2015 Basel-Switzerland 2015. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Dear IFA members. **XXIII**, (2014), 181-181.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXIII**, (2014), 183-183.
 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Resolución de la 49ª Asamblea General del CIAT. Lima, Perú 2015. **XXIV**, (2015), 173-174.
 - Welcome IFA friends. **XXIV**, (2015), 175-176.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XXIV**, (2015), 177-177.
 - XXVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO SANTA CRUZ DE LA SIERRA 2016. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 173-178.
 - 2017, Rio de Janeiro, Brazil. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - A hearty welcome to IFA Members!. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-179.
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO MONTEVIDEO, URUGUAY. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 181-181.

Normas para la presentación de artículos a ser publicados en la Revista Tribûtum

1. El material presentado debe ser inédito, entendiéndose que el mismo no ha sido publicado ni sometido para publicación en otro medio de divulgación. El Consejo Editorial se reserva el derecho de publicar de manera excepcional artículos que ya han sido publicados.
2. Los artículos deben estar redactados en programas editores que funcionen en ambiente WindowsTM 3.0 o superiores. Los gráficos o imágenes que contenga el artículo deben estar especificados con los formatos o extensiones en que se hicieron (ExcelTM, Corel DrawTM, jpg, gif, bmp, y otros), asimismo, las ilustraciones deben estar numeradas y a continuación del texto (no se aceptarán las que se encuentren al final del artículo). Las revistas podrán decidir no incluirlas, previa comunicación al autor o autores, si éstas no llenan los requisitos técnicos para su reproducción.
3. El texto del artículo debe redactarse tomando en cuenta los siguientes parámetros:
 - 3.1. La primera página debe contener:
 - a. Título del artículo
 - b. Nombre del autor o autores
 - c. Título académico y afiliación institucional
 - d. Dirección del autor y correo electrónico
 - e. Síntesis curricular no mayor a diez (10) líneas
 - 3.2. La segunda página debe contener un resumen no mayor de ciento cuarenta (140) palabras, concentrándose en los objetivos, métodos de estudio, resultados y conclusiones. Al final del mismo se deben incluir las palabras claves en un número no mayor a cinco (5).
 - a. El resumen y las palabras claves deben venir redactadas en español e inglés
 - b. Se podrán aceptar artículos redactados en inglés, francés u otros idiomas sólo en casos especiales, debiendo contener las palabras claves en español e inglés.
 - 3.3. El texto del artículo debe estructurarse en secciones debidamente identificadas, siendo la primera la introducción (o reseña de los conocimientos existentes, limitada estrictamente al tema tratado en el artículo). Las secciones deben identificarse sólo con números arábigos. Cada artículo antes de la primera sección o sección introductoria, debe tener un sumario en el que se enumeren los temas que se van a desarrollar (las secciones en las cuales fue dividido el trabajo).
 - 3.4. Si parte del material trabajado (textos, gráficos e imágenes utilizados) no son originales del autor o de los autores, es necesario que los mismos estén acompañados del correspondiente permiso del autor (o de los autores) y el editor donde fueron publicados originalmente, en su defecto, se debe indicar la fuente de donde fueron tomados.
 - 3.5. En las referencias bibliográficas se debe utilizar el sistema de cita formal, haciendo la correspondiente referencia en las notas a pie de página, las cuales deben ser enumeradas en números arábigos, siguiendo un orden correlativo. Las citas, en las notas al pie de página, se harán siguiendo los siguientes ejemplos; según se trate de:

A. Libros

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: “Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán”. *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

B. Cita sucesiva del mismo libro

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

C. Obras colectivas

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

D. Revistas

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

E. Cita sucesiva del mismo artículo

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

F. Citas de jurisprudencia

Orden de citar: Tribunal, N° y fecha de la sentencia, partes y fuentes de publicación. Ejemplo:

Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

G. Citas de testimonios verbales y entrevistas

Se indicará el nombre de la persona que proporciona la información, la forma como se obtuvo y la fecha. Por ejemplo:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

Esta información puede suministrarse siempre que lo autorice quien proporciona la información¹.

H. Citas de páginas web

Si la cita es de carácter general se coloca el *home page* y si es de carácter especial se debe colocar en primer lugar, la dirección del *link* (sub-página) y en segundo lugar la dirección donde aparece alojada la información, *home page*. Debe indicarse también la fecha de la consulta, entre corchetes mostrando en primer lugar el año, luego el

mes y finalmente la fecha, pues las páginas web cambian, a menudo de contenido, o, incluso, desaparecen. Ejemplos:

- a. Cita de carácter general:
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
- b. Cita de carácter especial:
 - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
 - Haydée Barrios: El Domicilio <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 200, Noviembre 27].
4. Los artículos deben tener una extensión no mayor de cuarenta (40) cuartillas o páginas, escritas a espacio y medio y con un margen izquierdo de cuatro (4) centímetros. Tipo de letra: Times New Roman 12.
5. Los artículos pueden ser remitidos remitir en un archivo adjunto, a la dirección electrónica: del director de la revista correspondiente:
 - Revista *Tributum*: Director: Profesor Jesús Manuel Oliveros
joliveros@ucat.edu.ve, joliverosm@gmail.com
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página web o en otras páginas de contenido académico o científico.

Rules to the introduction of articles to be published on the Revista Tribûtum

1. The material must be unpublished, understanding it had not been published or presented to be evaluated by other divulging means. The Editorial Board reserves the right to publish articles, in exceptional cases, when they have already been published.
2. Articles must be redacted in editor programs that work in Windows™ 3.0 or higher. The graphics or images that present the article must be specified with the formats or extensions where they were made (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, and others). In the same way, the illustrations must be numbered just after the text (Those illustrations at the end of the article will be not accepted). The journals could decide not to include them, by communication to the author or authors in advance, if they do not fulfill the technical requirements to their publication.
3. The text of the article must be redacted considering the following parameters:
 - 3.1. The first page must have:
 - a. Title of the article
 - b. Author or author's name
 - c. Academic title and institutional affiliation
 - d. Author address and e-mail
 - e. Resume no longer than 10 lines
 - 3.2. The second page must have an abstract no longer than one hundred and forty words (140), focusing on the goals, methodology, results and conclusions. At the end, the key words must be included in a maximum number of five (5).
 - a. The abstract and the key words must be written in Spanish and English.
 - b. Articles in English, French and other languages could be accepted, just in special cases. In all cases they must have the key words in Spanish and English.
 - 3.3. The text article must be structured in clearly identified sections, being the first the introduction (description of the existent knowledge, limited to the subject of the article). The sections must be identified with Roman and Arabic numerals. Each article, before section one or introduction, must have a summary where appear numbered the subjects to be discuss on the paper (sections the article was divided).
 - 3.4. If part of the material (text, graphics, images) is not original of the author or authors, is necessary that this material to be authorized by the original author (or authors) and the editor where were first published, in lack of this, the source where they were taken must be indicated.
 - 3.5. The formal citing system must be used for the bibliographic references, doing the right reference at the foot of the page numbered in Arabic numeral, following a correlative order.

The references in the footnotes will be included according to the following examples:

A. Books

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a.

reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: «Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán». *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

B. Subsequent quotations of the same book

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II... op. cit., p.78 y ss.

C. Collective Works

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

D. Journals

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

E. Subsequent quotations of the same article

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

F. Quotation of jurisprudence:

Corte Superior del Distrito Federal, N° ..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

G. Quotation of oral testimonies and interviews

It must include the name of the person providing the information, how it was obtained, and the date:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

This information can be provided only if it is authorized by the provider of the information .

H. Quotation of web pages

If a quote refers to an entire website (general citation), should include the reference of the home page. If is a **specific page within a website** (special citation), should include in first place, the link (sub-page) and in second place, the reference of the home page. It should also indicate the date the page was visited. This information should be in listing showing year, month, and day.

a. General quotation:

www.zur2.com.fipa. [Visited: 2008, Noviembre 27].

- b. Special quotation:
- Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001. www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
 - Haydée Barrios: El Domicilio <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002. www.zur2.com.fipa. [Visited: 200, Noviembre 27].
4. Articles must have a maximum extension of forty (40) pages written in 1.5 space with a left margin of four (4) centimeters. The type letter will be Times New Roman 12.
 5. Articles must be sent in an attachment to the e-mail: albornoz@ucat.edu.ve, or to the e-mail of the director of the journal:
 - Revista Tachirenses de Derecho: Prof. José Luis Villegas villegas@ucat.edu.ve
 - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros joliveros@ucat.edu.ve
 - Revista Paramillo: Prof. Felipe Guerrero felipeguerrero11@gmail.com
 - Revista Derecho y Tecnología: Prof. Mariliana Rico marilianarico@yahoo.com
 6. Authors should sign an authorization (a format will be sent to this purpose) where it is specified the right of the journal, as well as the Universidad Católica del Táchira, to publish the article on this divulging means, without any economic retribution or commitment of the University with the author or authors, understanding the article is a contribution to the divulging of knowledge and technological development, cultural or scientific of the community or the country in the area where it is registered.
 7. When articles are sign by more than an author, it would be presumed that all authors have been check and approved the original text sent.
 8. The right of change of stylus that is considered convenient is reserved, once the article has been accepted by the Editorial Board for its publication.
 9. An Arbitral Committee and an Editorial Board will analyze the articles. The observance of these rules does not guarantee the publication of the article if this is not approved by these instances.
 10. The Universidad Católica del Táchira, the editor, and the Editorial Board of the journal, are not responsible of the expressed opinions by the collaborating and the articles.
 - 11 The Universidad Católica del Táchira reserves the right to distribute the contents of their journals on its website, or on other pages of academic or scientific content.

TRIBÛTUM
REVISTA VENEZOLANA DE CIENCIAS TRIBUTARIAS

Decanato de Investigación y Postgrado	3 / 2017 Vesrión Digital
---------------------------------------	--------------------------

Revista Tributum 2017
de la Universidad Católica del Táchira
San Cristóbal - Venezuela



UCAT

Edición impresa hasta la N° 23.
Edición Digital N° 3. 2017