



# TRIBVTVM

Revista Venezolana de Ciencias Tributarias

I

UCAT

**EDICIÓN DIGITAL**

ENERO / DICIEMBRE 2015

Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733

ISSN Digital: (En Tramite)

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

Edición impresa hasta la N° 23.  
Edición Digital N° 1. 2015

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 FRIAS (Universidad de Salamanca), Rina MAZUERA ARIAS (Universidad Católica del Táchira), José Amando MEJIA BENTANCOURT (Universidad Católica Andrés Bello), Luis Guillermo PATINO VASQUEZ (Universidad de Los Andes) Rodrigo RIVERA MORALES (Universidad Católica del Táchira), José Vicente TROYA JARAMILLO (Universidad Andina Simón Bolívar), Leonardo Ernesto VILLALBA GONZALEZ (Universidad de Carabobo).

Diseño Gráfico

Doris Danil Romero Varela

Montaje

Iraisa Coromoto Hernández Carvajal

Identificación Legal

*Depósito Legal:* pp 199602TA3112  
*ISSN:* 1316-2255  
*Depósito Legal Digital:* ppi 201602TA4733  
*ISSN:* "En trámite"  
*Periodicidad:* Anual  
*Páginas:* 209

Revista Tribûtum  
Número 1 Versión Digital  
Número 26  
Enero / Diciembre 2015

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° 24 / 2015

*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

---

José G. VARGAS HERNÁNDEZ, Alejandra CHÁVEZ RAMÍREZ: Enfoque a Proceso Organizacionales en la Nueva Gerencia Pública .....	9
Lisbeth Esmeralda BONILLA MONTOYA: La Tributación Directa Colombia: En fase en el Impuesto Sobre La Renta para la Equidad y El Impuesto a la Riqueza .....	37
Leonardo E. VILLALBA G. y Gladys Maribel GUILLEN: Relación Dialogante en la Investigación Tributaria de Postgrado en la Faces de la UC .....	69
Mauricio Rafael PERNIA REYES: La Naturaleza Jurídica de las Ventajas Especiales Mineras en Venezuela .....	87
Leonardo E. VILLALBA G. y Gladys Maribel GUILLEN: Metacognición Holística y Metaconocimiento Tributario .....	103

### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

---

Los traspasos de mercancías, se consideran como un retiro o 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, respectivamente, se encuentra sujeto a gravabilidad con dicho tributo .....	128
Remisión del expediente judicial a la División de Recaudación de la Gerencia Re- de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como el expediente de la copia certificada de la presente sentencia para la Gerencia General de Servicios Jurídicos del aludido Servicio, a los efectos de que proceda al cobro ejecutivo de conformidad con el Artículo 290 del Código Orgánico Tributario de 2014.	134
Los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización alguna, ni para levantar actas de reparo o emitir resoluciones de multa por incumpli-	

miento de deberes formales, pues sólo son auxiliares de la Administración Aduanera y Tributaria y sus funcionarios adscritos a ellas los competentes para realizar esta función .....	143
Requisitos de la deducibilidad del gasto para determinar el Impuesto sobre la renta por los conceptos de obsequios de mercancías a clientes, empleados y terceros .....	150
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 previstos en el presente fallo .....	159

## **MISCELÁNEAS**

---

Resolución de la 49ª Asamblea General del CIAT. Lima, Perú 2015 .....	173
Dear IFA members .....	143
Welcome Bienvenidos IFA friends .....	175
Valor de la Unidad Tributaria .....	177

## **ÍNDICE ACUMULADO**

---

Índice .....	179
--------------	-----

---

**ESTUDIOS**



# ENFOQUE A PROCESOS ORGANIZACIONALES EN LA NUEVA GERENCIA PÚBLICA

## **José G. Vargas-Hernández**

M.B.A.; Ph.D. Centro Universitario de Ciencias Económicas Administrativas, Universidad de Guadalajara Núcleo Universitario Los Belenes Zapopan, Jalisco, 45100, México

Telefax: +523337703340 Ext. 25685

[jvargas2006@gmail.com](mailto:jvargas2006@gmail.com)

[jgvh0811@yahoo.com](mailto:jgvh0811@yahoo.com)

Doctorado en Administración Pública (Columbia States University) Adscrito al Centro Universitario de Ciencias Económicas Administrativas (CUCEA) en la U. de G. Investigador SNI nivel I. Líneas de investigación: Administración estratégica sustentable con enfoque de economía organizacional, elección racional.

## **Alejandra Chávez Ramírez**

Doctora en Ciencias Políticas y Sociales. Es profesora investigadora de tiempo completo de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad de Colima. Sus áreas de interés son: democracia, sociedad civil, espacio público, globalización y políticas públicas. Entre sus publicaciones más recientes se encuentra “El Estado y la política social en México”. Los jóvenes colimenses: violencia y narcotráfico”. “Representación social y democracia. El ejercicio de prácticas”. “La política social y el desarrollo humano: testigo de una modernidad cuestionada” El Diezmo, Col. Tel. 312 3161107

[alesachavez@gmail.com](mailto:alesachavez@gmail.com)

[a.chavez@ucol.mx](mailto:a.chavez@ucol.mx)

---

Recibido: 07-0-15      Aceptado: 15-09-15

Revista Tribútum N° 1 / 2015 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-37

### **Resumen**

Este trabajo se propone analizar los procesos organizacionales como un elemento común de las organizaciones públicas, privadas y del sector voluntario que son convergentes en la nueva gerencia pública. En la administración pública, estos procesos organizacionales eran considerados diferentes a los de la administración privada. El análisis parte del supuesto de que los procesos organizacionales de la nueva gerencia pública implican arreglos estructurales entre las organizaciones públicas y privadas. Se toma a la organización como objeto y unidad de análisis desde la perspectiva de la elección racional y la racionalidad limitada y como fundamento para la gobernanza. Se ejemplifican los arreglos organizacionales con los procesos de descentralización y privatización. Finalmente, se establecen algunas condicionantes de reingeniería de procesos cambio intra-organizacional y de larga escala.

### **Palabras clave**

Arreglos organizacionales, gobernanza, Nueva gerencia pública, privatización, procesos organizacionales.

### **Abstract**

This paper analyzes the organizational processes as a common element of public, private and voluntary sectors are converging in the new public management. In public administration, these organizational processes were considered different from private management. The analysis assumes that organizational processes of the new public management involve structural arrangements between public and private organizations. The analysis takes the organization as object and unit of analysis from the perspective of rational choice and bounded rationality and as a foundation for governance. Organizational arrangements with decentralization and privatization are exemplified. Finally, some determinants of reengineering based on intra-organizational change and large-scale set are established.

### **Keywords**

Organizational arrangements, decentralization, governance, new public management, organizational processes.

### Sumario

1. Introducción. 2. La organización como objeto y unidad de análisis de la nueva gerencia pública. 3. Elección racional, racionalidad instrumental. 4. Racionalidad limitada. 5. Organizaciones públicas y la administración pública. 6. Las organizaciones privadas y la nueva gerencia pública. 7. Organizaciones del sector voluntario. 8. Arreglos organizacionales entre organizaciones públicas y organizaciones privadas. 9. Procesos de privatización y descentralización. 10. Gobernanza. 11. Cambio organizacional. 12. Cambio intra-organizacional, procesos formativos y aprendizaje. 13. Cambio en gran escala. 14. Discusión

### 1. Introducción

El enfoque hacia los procesos organizacionales internos de la nueva gerencia pública implica que los problemas surjan de la doble estructura de las organizaciones del sector público<sup>1</sup>. Esta doble estructura se representa en niveles intra-organizacionales y de gran escala. El punto de vista alternativo sobre el acercamiento a la administración pública de las organizaciones se centra en el problema de cómo la organización carga su desarrollo para más procesos de toma de decisiones acerca de lo que cada organización gubernamental hace. Por tanto lo que el gobierno como un todo lo que hace son acciones hechas a nivel de organización. En este estudio primeramente se establece a la organización como el objeto y la unidad de análisis de la nueva gerencia pública.

Este trabajo se propone analizar los procesos organizacionales como un elemento común de las organizaciones públicas, privadas y del sector voluntario que son convergentes en la nueva gerencia pública. El fundamento teórico metodológico lo proporciona el modelo de elección racional y racionalidad limitada para analizar los componentes de las organizaciones públicas, las privadas y las del sector voluntario bajo el supuesto de que los procesos organizacionales son convergentes en la propuesta de la Nueva gerencia pública.

Entre los nuevos arreglos organizacionales convergentes se ejemplifican los procesos de descentralización y privatización sobre los que se pretende establecer una nueva gobernanza. Finalmente se delimitan algunas posibilidades para el cambio intra-organizacional y de gran escala.

### 2. La organización como objeto y unidad de análisis de la nueva gerencia pública

La administración pública y la gerencia pública tratan del mismo objeto pero en diferentes formas. La nueva gerencia pública es considerada por los

<sup>1</sup> ELIASSEN, K. y KOOIMAN, J. (1993). *Managing public organizations*. Second Edition. London. Editorial Sage, p.1.

académicos como una ciencia social aplicada cuyo objeto es la administración de las organizaciones públicas, inspirada por los valores y las técnicas de la gerencia de las organizaciones privadas mediante el uso de muchos casos de estudio. El objeto de la nueva gerencia pública es la administración de las organizaciones públicas reconociendo diferencias entre las organizaciones públicas y privadas basadas propiamente en el contexto político propio de las organizaciones públicas.

De acuerdo a la definición retenida en uno o en lo otro es más comprensiva. Ambos comparten un centro común de disciplinas que contribuyen en teoría de las organizaciones, el proceso administrativo, teoría de las decisiones, gestión estratégica, administración financiera, psicología del trabajo, análisis de sistemas, etc. La organización como la unidad de análisis es crítica porque la agencia de gobierno implica y mantienen tradiciones, costumbres, valores, relaciones y preocupaciones, etc., a partir de las cuales otras organizaciones e individuos se sustentan y pueden ser una parte vital de la fábrica política del país<sup>2</sup>.

Por otra parte, la macro administración de las organizaciones como un objeto de investigación es una perspectiva que sobrepasa el ámbito de la organización pública para retornar a la perspectiva sistémica que considera el sistema administrativo como un subsistema del sistema político.

El alcance de la gerencia pública como disciplina es estudiar las organizaciones públicas para encontrar soluciones a sus problemas y mejorar sus trabajos. El pensamiento estratégico orientado a las metas de las organizaciones públicas requiere de un reconocimiento de la dimensión constitutiva de los alcances de la administración pública. Al mismo tiempo, las organizaciones del sector público pretenden fortalecer las capacidades estratégicas centrales y medulares para orientar la evolución del Estado y para dar respuesta a los cambios externos y a los diferentes intereses de los grupos, en forma responsiva, flexible, automática y al menor costo.

### **3. Elección racional, racionalidad instrumental**

El supuesto de la racionalidad instrumental se sustenta en el principio que considera que los seres humanos son maximizadores de utilidad racional para su beneficio propio, por lo que siempre están en constante persecución de riqueza, poder, estatus y otras ganancias personales. El modelo neoclásico de organización delineada en la Conducta Administrativa<sup>3</sup> bajo el esquema de la elección racional o racionalidad instrumental, con su representación de racionalidad auto interesada, se orienta para satisfacer a los intereses propios de los individuos, incluyendo sus empleos.

Como modelo de comportamiento humano, la racionalidad instrumental lleva

2 HEYMANN, P. B. (1987). *The politics of public management*. New Haven, Connecticut, Estados Unidos. Yale University Press, pp.8 y 62.

3 HARMON, M. M. y MAYER, R. T. (1986). *Organization theory for public administration*, Boston. Editorial Little, Brown.

a los teóricos de la elección pública y a la economía organizacional a concluir que el actor económico racional, en este caso los administradores públicos, tienen la propensión inherente a ser oportunistas, a sacar provecho y ventaja, a maximizar sus beneficios por sus auto intereses y a actuar mientras se comportan en una forma que constituye un daño moral. La movilización de las personas en la agencia pública a través de las organizaciones gubernamentales para lograr algo no siempre se realiza si no existe un sistema de incentivos que apele a su racionalidad instrumental para que los impulse a la acción. Mientras que la administración pública se basa en la racionalidad weberiana de la política jurídica, la gerencia pública se basa en una racionalidad gerencial<sup>4</sup>.

La administración pública en las ciencias políticas cubre sujetos que la gerencia pública no cubre, tales como la tecnocracia administrativa y la racionalidad política, las élites administrativas, las relaciones constitucionales entre los representantes elegidos y los servidores públicos, los derechos políticos y las obligaciones de los servidores públicos, las libertades civiles, las relaciones laborales del sector público, las relaciones de poder dentro y entre las organizaciones, las instituciones administrativas, la sociología de las élites administrativas y el papel del Estado.

La base de una racionalidad de los servicios públicos entregados a través de las redes organizacionales más que en las jerarquías, pueden ser las características de flexibilidad de las mismas redes. Sin embargo, la administración de servicios públicos a través de mecanismos de las jerarquías e incluso la administración a través de los mecanismos de mercado puede ser útil.

Las organizaciones voluntarias de servicio humano se preocupan por orientar sus esfuerzos a servir a individuos, grupos sociales y comunidades que tienen alguna forma de desventaja, bajo consideraciones que muchas de las veces se salen de los esquemas de la racionalidad instrumental o lógica de la elección racional que considera a los individuos como seres racionales auto interesados que siempre buscan maximizar sus beneficios y utilidades.

#### 4. Racionalidad limitada

La psicología aporta al análisis de la administración de las organizaciones públicas, las teorías de toma de decisiones, la racionalidad limitada y la psicología social de la conducta organizacional<sup>5</sup>. Simon<sup>6</sup> sustenta que los economistas y

4 CHEVALIER, J. y LOSCHAK, D. (1982). "Rationalité juridique et rationalité managerial dans l'administration française», *Revue française d'administration publique*, N° 24, pp. 679-720.

5 LYNN, L. E. Jr. (1997). *Public management and government performance: A consideration of theory and evidence*. Working paper 97-11 4, The Irving B Harris Graduate School and Public Policy Studies, the University of Chicago, Estados Unidos.

6 SIMON, H. A. (1997). *An Empirically Based Microeconomics*. Cambridge University Press. A compact and readable summary of his criticisms of conventional "axiomatic" microeconomics, based on a lecture series. SIMON, H. A. (1998). "Methodological Foundations of Economics», en AUSPITZ, J. L., *Modeling Bounded Rationality*, MIT Press, Cambridge, MA.

en menor medida los administradores argumentan que la conducta humana en las organizaciones, como cualquier otra conducta humana, es manejada por el autointerés y por tanto por mecanismos apropiados para ligar este autointerés expresado en los motivos y ganancias para ampliar metas y necesidades sociales.

El axioma es consistente con el modelo de racionalidad limitada de Simon de organización que sostiene que las agencias administrativas y las entidades públicas pueden ser controladas y estabilizadas por los ejecutivos que las administran. Es en este tipo de la racionalidad que formalmente es el más racional medio para ejercitar la autoridad sobre los seres humanos. En este sentido, es que las rutinas administrativas proveen la seguridad y las bases de predicción de los intereses y habilidades individuales que son cabaes para la creación de organizaciones y empresas colectivas.

## 5. Organizaciones públicas y la administración pública

La premisa de la decisión que subyace en los modelos de la elección racional y la racionalidad limitada permanece significativamente en los más recientes arreglos organizacionales de redes y modelos de estilos de organización. Una de estas fuentes de explicación heurística de los procesos estratégicos de la administración de organizaciones públicas lo es la explicación de las teorías de la elección racional para modelar las conductas económicas, políticas, y sociales.

En algunos arreglos organizacionales los miembros son libres para perseguir el interés propio dentro de amplias restricciones establecidas para sus interacciones diseñadas como ocurren en los mercados organizacionales en donde tiempo y esfuerzo son generalmente establecidos en términos de precios relevantes. La OCDE usa la expresión mecanismos de mercado que pone al alcance de la gerencia pública para introducir la competencia o la lógica del mercado en las organizaciones públicas.

Debe haber algunas preguntas que se relacionan con la naturaleza de la organización de las organizaciones públicas, tales como lo es la organización pública articulada con su medio ambiente, lo que significa manejar o administrar una organización pública. Neumann<sup>7</sup> apunta que los cuestionamientos (respecto de la naturaleza de las organizaciones públicas) de Behn<sup>8</sup> fueron de aplicación de la administración pública con lo que se argumenta que la gran interrogante desde un punto de vista de la ciencia social, es la organización para la provisión de los servicios públicos que contribuyen al bienestar de la sociedad.

El marco de referencia legal para el desarrollo de las organizaciones públicas, debe ser un conjunto de reglas conocidas en avance, deben ser exigidas en su

7 NEUMANN, F. X. (1996). "What makes public administration a science? Or is its «big questions» really big?", *Public Admin. Rev.*, September/October, pp.409-415.

8 BEHN, R. (1997). "Branch Rickey as a public manager Fulfilling the Eight Responsibilities of Public management", *Journal of Public administration Research and Theory*, volumen 7, pp.1-33. BEHN, R. (1996). "Public management: Should it strive to beart, science or engineering?" *Journal of Public Administration Research and Theory*, volumen 6 N° 1, pp.91-123. BEHN, R. (1995). The big question of public management. *Public Administration Review*, volumen 55, N°. 4, (July/ August 1995), pp. 313-324.

rendición de cuentas, los conflictos deben ser resueltos por cuerpos judiciales independientes y deben ser mecanismos para arreglar o mejorar las reglas cuando ya no sirven más a su propósito. La fuerza de las tareas recomienda que la importancia de la ley pueda reafirmarse para discutir los retos del entendimiento de este valor en nuestros tiempos, primeramente en relación a la administración genérica o a la nueva administración pública. Esto es a la inclinación a ver a las organizaciones públicas desde el terreno mismo o relacionado como simples organizaciones comparadas con otras, por ejemplo, las organizaciones no gubernamentales.

Las organizaciones públicas están sujetas a leyes orgánicas y reglamentos especiales no pueden gozar de las mismas flexibilidades que tienen las organizaciones del sector privado. Desde la perspectiva del mercado, las demandas de la organización pública son menos homogéneas y con diferencias de naturaleza y de grado en la influencia, cooperación y conflicto que tienen los canales de comunicación con los ciudadanos, clientes, grupos de interés, políticos y burócratas, etc. Estas demandas a las organizaciones públicas usualmente entran en relaciones de cooperación y conflicto debido a que los bienes y servicios son difíciles sino imposibles de adaptar a las expectativas y preferencias individuales de consumidores de bienes y usuarios de servicios.

Las obligaciones y demandas en el ámbito de la administración de las organizaciones públicas proveen mucho de los materiales para el establecimiento de las metas, especialmente dadas la responsabilidad administrativa que siempre recae en los nombramientos políticos para trasladar los mandatos electorales en acción. Los políticos desde el exterior de las organizaciones públicas actúan como los principales que intentan guiar y monitorear a los burócratas-administradores como agentes en la administración interna de las organizaciones públicas. A su vez, en la administración interna, los líderes de los burócratas son los principales y los empleados son sus agentes.

La nueva gerencia pública busca identificar las mejores prácticas administrativas en las organizaciones públicas y el medio para identificar estas mejores prácticas es el estudio de casos que parecen ser exitosos. Desde una perspectiva de la nueva gerencia pública, se tiende a ver al gobierno desde abajo hacia arriba enfocándose más en la calidad de vida, el trabajo en las organizaciones públicas y buscando entender y mejorar los elementos de la vida organizacional tales como el liderazgo, la administración estratégica, el clima organizacional, la calidad del servicio, la innovación el desempeño y la satisfacción al cliente. Las organizaciones públicas se movilizan por el liderazgo para lograr sus propósitos de mandato y para dar visión y estrategia sobre lo que es mejor para hacer.

Los directivos y ejecutivos de organizaciones públicas participan en tales decisiones y son los moldeadores de los contextos que afectan las políticas públicas en el corto y largo plazo. Heymann<sup>9</sup> sustenta su acercamiento a la administración de las organizaciones públicas sobre la base de que los administradores públicos deciden lo que las metas de sus organizaciones deben

9 HEYMANN, P.B. *Op. Cit.*, 1987

seguir. Behn<sup>10</sup> y Lynn<sup>11</sup>, por su parte, definen los elementos distintivos de la administración de las organizaciones públicas para involucrar las decisiones estratégicas de las metas.

El punto de vista de Heymann<sup>12</sup> considera que la administración de las organizaciones públicas, en las cuales cada organización desarrolla sus propios planes y visiones del bien público y de las condiciones necesarias para su propia salud y sobrevivencia va más allá de las consideraciones convencionales que considera que los administradores públicos simplemente persiguen las metas de sus superiores políticos, particularmente el presidente. No obstante, después de todo, los administradores públicos determinan los objetivos y las metas de sus organizaciones públicas que pueden razonablemente lograr, y las estrategias y políticas que prueban ser capaces de implementar.

Por lo tanto, la política diseñada, formulada y tratada explícitamente en la administración interna de las organizaciones públicas bajo el supuesto de que quienes diseñan y formulan las políticas pueden ser entrenados para establecer los objetivos de las políticas, claros, reales y consistentes. Los ejecutivos y directivos de las organizaciones públicas deben determinar cómo dar forma a sus mandatos para lograr los objetivos organizacionales. Las metas y objetivos organizacionales establecidos a futuro deben estar consideradas en las condiciones dentro del presente considerando la capacidad obtenible de la organización consistente con los valores que movilizan sus energías.

Los administradores públicos apoyan a sus organizaciones públicas para lograr sus propósitos y objetivos, así como para mantener las relaciones entre ciudadanos en formas basadas no solamente en lo accidental sino también en la experiencia que proporciona el juicio de la información. Los administradores de las organizaciones públicas pueden realizar promesas sobre lo que pueden hacer y conseguir indicaciones de sus alianzas estratégicas probables, las cuales traen apoyos externos que necesitan en términos prácticos, para llevar a cabo sus metas. Entre sus funciones directivas, los líderes de las agencias y organizaciones públicas necesitan motivar e impulsar a las personas, a desarrollar nuevos sistemas para perseguir la misión organizacional.

Los bajos niveles de habilidades intelectuales de los administradores de las organizaciones públicas dan por resultado un desempeño pobre de ejecutivos y funcionarios públicos, con resultados que pueden llegar a ser desordenados y desorganizados o inconexos o reactivos<sup>13</sup>. El ejercicio del arte del Estado efectivo se complica para los directivos, ejecutivos y funcionarios públicos que carecen de disciplina mental e intelectual. En códigos de conducta del servidor público, la lealtad debe ser suplementada por la referencia explícita a otros valores del servicio público. Hay otros valores que deberían ser incluidos en un código de conducta, por ejemplo, en los llamados nuevos valores como la innovación y el

10 BEHN, R., *Op. Cit.*, 1997

11 LYNN, L.E. Jr., *Op. Cit.*, 1997

12 HEYMANN, *Op. Cit.*, 1987, p.4

13 LYNN, L. E. Jr. (1996a). The new public management as an international phenomenon: skeptical view. *International Public Management Journal* 1:1. In international Public Management Network. p.111

trabajo en equipo aparece en declaraciones de valores en muchas organizaciones públicas.

Los valores éticos de probidad, integridad y honestidad de los funcionarios públicos en la nueva gestión pública son considerados como los más altos en las organizaciones públicas porque reflejan en parte el creciente reconocimiento en los últimos cincuenta años de la importancia del componente ético del servicio público. Se argumenta que las organizaciones públicas son más capaces de enfrentarse con los retos emergentes, tienen una inclusividad razonable y un marco de referencia fácilmente comprensible para nutrir y mantener la conducta ética.

Las organizaciones públicas son más capaces de enfrentar los retos éticos emergentes, si tienen una inclusividad razonablemente y un marco de referencia fácilmente comprensible para nutrir y mantener una conducta ética. Con referencia al interés público se recuerda a los servidores públicos de la existencia de consideraciones éticas tales como la necesidad de consultar todos los grupos de interés relevantes para evitar comportamientos auto interesados de auto servicio y para asegurar que la justicia procedimental sea también el primer elemento distintivo del sector público, comparado con el sector privado.

Las investigaciones empíricas muestran que para las organizaciones públicas del gobierno federal, los valores no son fuertemente compartidos entre los administradores a nivel medio y senior, y la moral no es alta en los más altos niveles senior de servicio civil. Los análisis de contenido de las declaraciones de valores organizacionales muestran que los nuevos valores de la nueva gestión pública permean los sistemas de valores formales de las organizaciones públicas de los gobiernos federales, estatales y municipales.

Otras declaraciones de valores organizacionales registran a organizaciones públicas que contienen valores tales como la lealtad y la neutralidad. La lealtad en este contexto de organizaciones públicas no es simplemente ciega o incondicional. La lealtad por ejemplo se manifiesta en ciertas acciones ministeriales tales como la violación de las tradiciones legislativas y parlamentarias, cuyos ministros y diputados tienen una obligación para resistir incluso en el extremo al punto de renunciar.

Las organizaciones públicas deben mantener un balance cuidadoso, proteger el mérito, la equidad y neutralidad incluso si persiguen la eficiencia, responsabilidad y desempeño organizacional. El establecimiento de mecanismos de coordinación en las modernas organizaciones públicas en la forma de medidas, acuerdos y sistemas de reportes del desempeño puede ser eficiente y eficaz en función de la situación financiera de los gobiernos locales y municipales. La metáfora de las organizaciones públicas como máquina se resquebraja completamente cuando el desarrollo de estrategias balanceadas orientadas para lograr múltiples propósitos involucra con sutileza a varios grupos de interés y a aquellos quienes trabajan en las organizaciones.

La creación de términos personales da lugar en el marco de las agencias a que éstas desarrollen sistemas administrativos a fin de realizar las actividades en forma casi automática, asumiendo que las organizaciones públicas se

comportan bajo los mismos principios en que actúan las máquinas. El impacto de las aportaciones de Taylor están limitadas a la técnica de tiempos y movimientos aunque es difícil aceptar que las organizaciones son como las máquinas en donde cada parte o componente mecánico se representan en el diseño de la carta organizacional con descripciones escritas de las actividades del trabajo que da como resultado que la administración de las agencias y organizaciones públicas sean administradas suavemente.

El criticismo de la administración pública principalmente se relaciona con el hecho de que parece incapaz de explicar la realidad de las organizaciones públicas en un contexto de disminución o reducción de recursos o para proveer herramientas administrativas para mejorar su operación y por lo tanto, su eficiencia. Por el temor a la burocracia<sup>14</sup>, los ciudadanos no miran a los administradores públicos para ayudar a corregir algunas de las fallas organizacionales, sino que en todo caso se mira a los administradores públicos o al menos a las organizaciones públicas que administran como uno de los peores y uno de los más inevitables fuentes de fallas potenciales de cualquier sistema de gobernanza moderna. Heymann<sup>15</sup> considera que las organizaciones públicas no son demasiado independientes para dirigir su propio curso de acciones y para guiar su propio futuro.

## 6. Las organizaciones privadas y la nueva gerencia pública

A mediados de los ochentas se refuerza el punto de vista que el gobierno debería operar más como organizaciones de negocios y además que muchas actividades de gobierno deberían ser turnadas al sector privado para que las desarrollen. Estas reformas han enfatizado la separación de la formulación de las políticas de las operaciones incrementando la importancia de la administración, particularmente en los acercamientos a la administración del sector privado.

Con su acercamiento a la nueva gerencia pública, Osborne y Gaebler<sup>16</sup> han reinventado el gobierno y Peters and Waterman<sup>17</sup> en la búsqueda de la excelencia, son ejemplos de las preocupaciones que existían sobre la administración pública para transitar a modelos gerenciales que garantizaran una mayor eficiencia en uso de los recursos públicos para el logro de objetivos de las organizaciones públicas.

<sup>14</sup> KAUFMAN, H. (1981) *The Administrative Behavior of Federal Bureau Chiefs*. Washington, DC., Ed. Brookings Institution. KAUFMAN, H. (1973) *Administrative Feedback. Monitoring Subordinates' Behavior*. Washington, DC., Bookings Institution. KAUFMAN, H. (1956). "Emerging Conflicts in the Doctrines of Public Administration", *American Political Science Review*, volume 50, pp.1057-1073.

<sup>15</sup> HEYMANN, P. B., *Op. Cit.*, 1987.

<sup>16</sup> OSBORNE, D. y GAEBLER, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector from schoolhouse to state house*, City Hall to Pentagon. Reading, Mass., Editorial Addison-Wesley.

<sup>17</sup> PETERS, T. J. and WATERMAN, R. H. (1982) *In search of excellence*. New York, Editorial Harper & Row.

Se asume que los administradores de firmas de negocios privadas, de agencias de servicios sociales no lucrativos, los administradores de organizaciones religiosas o el administrador de un partido político ofrecen algo útil para contribuir a los procesos políticos que los administradores públicos no tienen. De acuerdo a este argumento, las técnicas de la administración se consideran aplicables a cualquier tipo de organizaciones en donde, ya se trate de la administración pública, privada o de organizaciones no lucrativas.

Las organizaciones y empresas del sector privado llegan a ser el modelo de referencia para la organización pública. La autoridad, legitimidad y rendición de cuentas<sup>18</sup> caracterizan la nueva gerencia pública como las administraciones de las organizaciones públicas y privadas que tienen puntos en común. La gerencia pública se caracteriza por ser inspirada por los valores y prácticas de las organizaciones privadas<sup>19</sup>. Los nuevos acercamientos de la nueva gerencia pública son aplicables a las grandes organizaciones públicas en general, no solo en las organizaciones de negocios.

La superioridad percibida de las prácticas administrativas y gerenciales de las organizaciones del sector privado y las tecnologías de la información y la comunicación han llevado a los que defienden la orientación al mercado a la conclusión de que no existen diferencias entre las prácticas de administración pública y la administración privada. Entre otras cosas se anota que la transferencia de tecnología administrativa en las organizaciones públicas, se ha orientado más a las necesidades de mantenimiento que a las necesidades de desarrollo.

La aplicación de las tecnologías puede lograrse solamente con fuerzas laborales disciplinadas de acuerdo con la productividad ideal. Por lo tanto, la administración se sostiene como un dogma de verdad que tiene la misma práctica en las organizaciones privadas, las organizaciones públicas y las organizaciones sociales sin fines de lucro. Se argumenta que los empleadores de las organizaciones sociales proveedoras de servicios requieren de entrenamiento profesional apropiado para poder entregar los beneficios como servidores a los ciudadanos y sus familias, orientados siempre por el bienestar social general.

Los elementos y funciones específicas de las empresas del sector privado que pueden ser evaluadas como positivas, no necesariamente se consideran que también trabajan para las organizaciones públicas como se pretende que sea. El contexto y ambiente de las organizaciones públicas difiere en competencias del ambiente del mercado en que operan las empresas privadas, las cuales aparentemente muestran un mayor grado de complejidad.

En las últimas tres décadas, las funciones de los servicios sociales han llegado a ser altamente compatibles con el trabajo de los contratistas del sector privado donde las fronteras se borran con el gobierno. Se ha reportado que durante el período de 1971 a 1974 solamente el porcentaje de los contratistas de servicios sociales en Estado y gobierno de Canadá se elevó en una décima parte

<sup>18</sup> WEINBERG, M. W. (1983). "Public and private management: A diminishing gap?", *Journal of Policy Analysis and Management* volume 3, N° 1, pp. 107-125.

<sup>19</sup> DENHARDT, R. (1993). *The pursuit of significance. Strategies for managerial success*. Belmont, California, Editorial Wadsworth, p.8.

aproximadamente. Durante este mismo periodo, el campo que es con frecuencia de pocos vendedores de servicios sociales, incrementan su competencia y construyen un mercado casi sin utilidades como una fuente de información para un Estado comprador que tiene que elegir un vendedor.

## **7. Organizaciones del sector voluntario**

Las organizaciones voluntarias están separadas de las organizaciones estatales y gubernamentales y privadas porque no tienen fines de lucro para distribuir y retornar las utilidades generadas por sus dueños. Las denominadas organizaciones o agencias voluntarias son organizaciones con raíces y relaciones de asociaciones (asociacionales) que no son propiedades de los sectores privados y gubernamental, son más interesantes en este contexto del sector organizacional porque adoptan ciertas características que son claves de las burocracias y pagan al personal que labora en ellas. Las organizaciones voluntarias inicialmente a principios del siglo pasado se centraron en la democracia y la inserción de la ciudadanía activa mientras que en los últimos años del siglo pasado participaban activamente en contratos con el gobierno para la prestación de servicios humanos de bienestar.

Estas organizaciones voluntarias tienen diferentes formas de membresía. Las organizaciones del sector voluntario intentan subsanar la distancia propia de las organizaciones burocráticas que se separan en su posición objetiva a oficiales y a sus clientelas.

Además las organizaciones del sector voluntario están equipadas y autogobernadas para controlar sus propias actividades. Esta definición de trabajo de organizaciones voluntarias se sustenta en los trabajos del estructuralismo-funcionalismo de Salamon y Anheir<sup>20</sup>. Sin embargo, esta definición muestra cierto borramiento en los bordes que delimitan la conceptualización de organizaciones de los sectores privado, público y social pero en el centro hay un sector que es distinto en términos legales, financieros y organizacionales.

Las organizaciones del sector voluntario que se orientan al servicio humano tienen determinadas características que les aseguran las ventajas comparativas sobre las organizaciones con fines de lucro y las organizaciones del sector público con respecto a determinados usuarios. Las gobernanzas organizacionales y comunitarias no siempre tienen resultados para ser considerados con argumentos neoutilitaristas debido a los diferentes intereses de cooperación.

## **8. Arreglos organizacionales entre organizaciones públicas y organizaciones privadas**

Los gobiernos de los países más avanzados están en procesos de revisión y reconsideración de los supuestos básicos de los sistemas y organizaciones de

<sup>20</sup> SALAMON, L. M. and ANHEIR, H. K. (eds.). (1997). *Defining the non-profit sector, A cross-national analysis*. Manchester, Manchester University Press, pp.10-13.

los sectores público y privado, las fronteras entre ambos sectores, las esferas de regulación y las oportunidades para las desregulaciones<sup>21</sup>.

La tensión que existe entre lo instrumental y lo constitutivo de la gestión es más agudo en el ámbito de la administración pública porque el administrador público es inexorablemente dibujado en la búsqueda de la eficiencia de los arreglos organizacionales en las diferentes formas de gobierno y los diseños de las políticas públicas en acciones que tienen que ofrecer los efectos para establecer objetivos públicos y dar forma a las relaciones económicas, sociales y políticas de los ciudadanos. Los administradores públicos pueden mantenerse en una preocupación por el régimen en el macro nivel con los efectos formativos de las nuevas políticas o los nuevos arreglos organizacionales que es incluso si el trabajo es completamente dominado por el nivel micro y en forma incremental.

La organización pública con la participación de las firmas privadas en los procesos de formación de redes de políticas públicas que de nuevo y por diversas razones tienen que hacerlo con consideraciones relacionadas como su tamaño, relaciones de subcontratación con otras firmas, dependencia en el conocimiento local, etc. Esto es posible a través de la división dicotómica entre lo público-privado que hace referencia a las relaciones sociales entre las organizaciones formales de ambos sectores organizacionales.

Las organizaciones privadas y los ciudadanos son efectivamente administrados en los procesos en constante uso a través de líneas de agencias públicas específicas. Estas agencias cuentan con conocimientos experimentados y representativos sobre las organizaciones de grupos de interés o agentes que tienen recursos y motivaciones propias como para saber lo que están haciendo. Las agencias conocen que es lo que los ciudadanos y las organizaciones privadas no quieren hacer y conocer y quien puede hacer que todo pase. Normalmente son las agencias quienes checan y balancean estos factores minoritarios y quienes aseguran que bajo su influencia las organizaciones de grupos de interés no están ejercitando sus actividades y responsabilidades y delimitan quien tiene los intereses, recursos y el tiempo.

Análogamente cuando los actores o quasi actores son manifiestamente investidos con la autoridad para actuar en nombre del Estado, los derechos, incluyendo los derechos de la propiedad de otros ciudadanos y organizaciones privadas en las manos de tales incautaciones, seguramente merecen la misma preocupación y protección que deben poseer si son tratados directamente por el mercado. Sin embargo, solamente debe insistirse en que esta es una libertad en una organización social que requiere la protección de la ley contra quienes amenazan la salud, seguridad, moral y bienestar de las personas.

Los arquitectos que diseñan las estrategias organizacionales del sector público lo hacen en función de las inducciones para conseguir actores privados para revelar sus preferencias por bienes públicos. Los directivos y ejecutivos públicos son actores significativos en los intentos para arreglar resultados colectivos que

21 CHEUNG, A., B. C (1997). Understanding public-sector reforms. Global trends and diverse agendas. *International Review of Administrative Sciences*, volume 63, N° 4, December, p.435.

constituye una función que decisivamente se establece aparte de sus contrapartes del sector privado<sup>22</sup>.

Las actividades organizacionales que no se relacionan directamente a las utilidades tales como las inversiones en las relaciones públicas y los involucramientos en las responsabilidades sociales de las organizaciones y corporaciones privadas, prueban que la orientación a las utilidades en el corto plazo no siempre garantiza la satisfacción del consumidor o usuario.

## **9. Procesos de privatización y descentralización**

La ineficiencia de la administración pública en las organizaciones gubernamentales ha dado lugar a buscar respuestas en otras formas, arreglos y procesos organizacionales como por ejemplo en la descentralización y privatización de las agencias gubernamentales. Los procesos de descentralización tienen efectos en la redistribución de poderes entre los diferentes niveles de autoridades centrales y locales, bajo el principio de autonomía. La descentralización como una elección organizacional que acerca la administración de los servicios públicos a los ciudadanos ha incrementado su naturaleza.

La relación de los niveles macro y micro de autonomía e involucramiento organizacionales si bien están relacionados, no obstante se refieren a condiciones diferentes. Para lograr sus objetivos, la nueva gerencia pública impulsa entre otros cambios organizacionales esenciales, los procesos de descentralización administrativa bajo el principio de autonomía. Bajo el principio de autonomía, la toma de decisiones se manifiesta en los procesos de descentralización que conectan la administración con los diferentes ámbitos de las organizaciones.

La autonomía no siempre se manifiesta en una nueva forma de ejercer las funciones de la administración pública en las capacidades de la acción administrativa más cerca de las comunidades territoriales, bajo el principio unitario de la descentralización. La descentralización del poder de los procesos de la toma de decisiones presupone la disputa con la legislación de la organización unitaria.

Cuando la toma de decisiones se dispersa a través de la organización, la descentralización ocurre. La tendencia descentralizadora de las acciones administrativas impulsa sectores públicos que relacionan la creación, desarrollo y distribución de servicios con la administración organizacional de recursos humanos financieros y humanos en administración pública. Para lograr resultados de la estrategia de descentralización implementada en diferentes contextos, la administración central tiene que determinar los alcances de los contenidos específicos de la acción administrativa, los criterios organizacionales, los indicadores de logro de metas, eficiencia, calidad, etc.

Sin embargo, algunas veces las funciones de la administración pública y la acción administrativa que se orientan por el principio unitario de la descentralización complican la toma de decisiones, como por ejemplo cuando

22 LYNN, L.E. Jr., *Op. Cit.*, 1996a, p.121

constituyen la fuente de la disolución de la unidad en muchas organizaciones separadas algunas veces por medio de conflictos disfuncionales. Debido al carácter monopólico de las empresas del sector público porque carecen de competencia real, se presentan los efectos colaterales negativos del riesgo del contrato del Estado para exceder las ganancias eficientes de la descentralización organizacional.

El proceso de descentralización y privatización son facilitados por el crecimiento contemporáneo de los bienes y servicios, cambios en la tecnología de la comunicación e información, en los cambios de mercantilización que se reflejan en nuevas formas de organización comercial e industrial y el desarrollo de nuevos instrumentos de subcontratación radical. Con los procesos de privatización y descentralización, la función pública es relegada al sector no gubernamental, más específicamente, al sector privado alterando los arreglos organizacionales para promover la economía gubernamental.

Bajo el principio de autonomía, la descentralización de las organizaciones públicas ofrece una respuesta positiva a los retos que implica la solución de problemas a nivel macro-organizacional. Las organizaciones del sector público intentan encontrar nuevos acercamientos y formas para la producción y distribución de nuevos servicios públicos mediante procesos de privatización, subcontratación, uso de cuotas para los servicios públicos y asociaciones con varios niveles del gobierno, la organización voluntaria y la empresa privada.

Las políticas de privatización de los servicios públicos y el contenido detallado de la nueva administración pública han hecho de la reingeniería un mensaje atractivo en al menos dos formas. Primeramente, en una nueva perspectiva y adaptable práctica y retórica de negocios y administración, y segundo en una forma que es más obvia para las organizaciones ya que tiene como finalidad prepararlas y dejarlas listas para los procesos de privatización.

La privatización de servicios de madicaid en Estados Unidos reportado en el caso *Grijalva v. Shalala*, via contratos con el mantenimiento de las organizaciones de salud gubernamentales de proveer cuidados de salud a los mayores de edad incluso que es precisamente que el Departamento de Salud y Servicios Humanos argumentan en atentar para negar a los ciudadanos privados de los beneficios privatizados debido a derechos de procesos a una audiencia<sup>23</sup>.

Subsecuentemente la Secretaría de Salud y Servicios Humanos decidió que estos procedimientos de audiencia no aplican a la situación específica porque

23 GEGWICH, Ch. G. (1999). "Medicare Managed Care: A New Constitutional Right to Due Process for Denials of Care Under *Grijalva v. Shalala*" *Hofstra Law Review*, volumen 28, Iss. 1, Article 5. [revista en línea], 18 de agosto de 2015, Disponible en: <http://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol28/iss1/5>. GRIJALVA V. SHALALA (1996). *U.S. District Court decision*. No. 93-711 TUC ACM (D. Ariz. October 17. [revista en línea], 18 de agosto de 2015, Disponible en: [http://law.justia.com/cases/federal/district-course/FSupp/946/747/2097274/](http://law.justia.com/cases/federal/district-court/FSupp/946/747/2097274/) U. S. DISTRICT COURT FOR THE DISTRICT OF ARIZONA (1997) "Grijalva v. Shalala», [Dec. 1996-June 1997 Transfer Binder] *Medicare & Medicaid Guide* (CCH) 45,124, at 53,176 (D. Ariz. Mar. 3, 1997).

las organizaciones de mantenimiento humano son privadas y la debida protección del proceso se relaciona solamente con la acción del Estado. En respuesta al clamor de la Secretaría, el Centro de Defensa de Medicare inició una acción de clase en beneficio de los titulares.

## 10. Gobernanza

La noción de gobernanza también ha sido aplicada a nivel de Estado nacional. Jessop<sup>24</sup> sostiene ciertas nociones de gobernanza que son un intento de romper la trinidad conceptual que relaciona al mercado con el Estado y la sociedad civil. La gobernanza representa una forma alternativa de organización basada en el contrato relacional de los mercados organizados en grupos de empresas, clanes, redes, asociaciones comerciales y alianzas estratégicas. Es en este sentido que la gobernanza así concebida es similar a la idea de auto gobierno que emerge a nivel internacional.

El argumento de la mano invisible como mecanismo de gobernanza de autoregulación de los mercados de Adam Smith es un argumento que es no del todo correcto porque su mayor premisa motivacional es simplemente falsa. Los seres humanos toman la mayor parte de sus decisiones no en términos de una elección racional que tiene como principal motivación la satisfacción del autointerés individual, sino en términos del interés percibido del grupo, familias, organizaciones, grupos étnicos y el estado, con quienes se identifican y con quienes son leales. Gobernanza es la determinación de los usos amplios en los cuales los recursos organizacionales son expuestos y la resolución de conflictos entre todos los participantes en las organizaciones.

Para articular su posición en sus argumentos, Lynn<sup>25</sup> realiza una comparación entre los conceptos hamiltonianos y jefersonianos de gobernanza. En este análisis comparativo se sugiere que la administración jefersoniana requiere habilidades en consulta, negociación y comunicación como el pleno de habilidades que prueban ser necesarios para el entendimiento y el consentimiento público. En contraste, la administración hamiltoniana requiere tomar decisiones plenas de habilidades para organizar y ejecutar en el sentido literal, ajustado para formular y llevar a cabo los planes y las habilidades. Se argumenta que estas habilidades son las que hacen a un ejecutivo público exitoso.

A principios del Siglo pasado, la eficiencia en la administración pública fue definida organizacional y políticamente dentro del contexto de confrontación de los problemas específicos de gobernanza en ese tiempo. La creación y desarrollo de las burocracias organizacionales son para Weber<sup>26</sup> un elemento de

24 JESSOP, B. (1995). "The regulation approach, governance and post-Fordism: alternative perspectives on economic and political change?", *Review Economy and Society*, volume 24, p. 310

25 LYNN, L. E. Jr. (1996b). *Public management as art, science and profession*. Chatham, NJ, Editorial Chatham House, p.90.

26 WEBER, M. (1946). *Bureaucracy*. Inglaterra. Editorial Oxford Press.

los procesos de modernización. El crecimiento y formalización de las burocracias del Estado son el reflejo de las relaciones entre las empresas privadas y los partidos políticos que necesitan de formas y medios organizacionales para asegurar su poder y estatus.

Un elemento determinante de la administración de organizaciones es usualmente la evolución del sistema que continua y frecuentemente se adapta imperceptiblemente a las demás funciones organizacionales orientadas a ajustar las nuevas formas con la realidad externa. La nueva gerencia pública con su enfoque interno a los procesos organizacionales excluye completamente la gobernanza externa de las organizaciones públicas en sus interacciones con su entorno y ambientes económicos, sociales, políticos y administrativos. En el análisis de Kettl y Milward<sup>27</sup>, el estado de la administración pública lo dividen en cuatro categorías distintivas: Gobernanza y administración pública, fundamentos disciplinarios, redes organizacionales en la teoría y en la práctica, y el último, juntando la teoría y la práctica. Aquí se revisa solamente la gobernanza

Las imperfecciones del mercado, más conocidas como las fallas del mercado, también previenen las dificultades en evaluar las características de lo que ha sido comprado. Los mercados al igual que las organizaciones tienen fallas por lo que no trabajan perfectamente. En situaciones de algunos tipos de intervenciones consientes, activas pero sin liderazgo, tanto las agencias públicas como las privadas y no lucrativas fallan en conseguir su misión. Bajo este modelo, entonces los administradores públicos y privados no tienen que ejercitar el liderazgo interno.

Los administradores públicos pueden ayudar a corregir las fallas cívicas en el sistema de gobernanza. Para hacerlo necesitan liderar, necesitan educar, explicar al público en general, no solamente a sus propias organizaciones acerca de sus propios intereses sino también lo que está intentando lograr hacer y que están actualmente logrando en el presente y lo que han logrado en los tiempos pasados. El sistema de gobernanza de una sociedad frecuentemente falla porque se asume erróneamente en la falacia de las organizaciones como máquinas que facilitan el diseño de programas de las diferentes agencias organizacionales y los hacen más convenientes.

Las fallas organizacionales son una de las más obvias en un sistema de gobernanza que descansa en el comportamiento de las grandes organizaciones y agencias públicas. Bajo este esquema, las organizaciones y agencias públicas no responden funcionalmente a las instrucciones para funcionar y por lo tanto tampoco producen los resultados deseados. Heymann<sup>28</sup> argumenta que la más importante de las decisiones de las organizaciones gubernamentales son aquellas que determinan lo que la agencia pública hace o lo que los valores sociales y

<sup>27</sup> KETTL, D. and MILWARD, B. (eds.) (1990). *The state of public management*. Baltimore. MD, John Hopkins University Press. KEETL, D. and Milward, H. B. (1996). *The State of public management*. Baltimore. MD. John Hopkins University Press.

<sup>28</sup> HEYMANN, P. B. *Op. Cit.*, 1987

gubernamentales expresan.

Los administradores públicos contribuyen a mejorar el sistema de gobernanza a condición de que se pueda controlar sus habilidades y capacidades para exacerbar y corregir sus propias fallas ejecutivas, organizacionales, analíticas, cívicas, políticas, legislativas y judiciales, etc. En la tesis de Putnam, la comunidad cívica está basada en altos niveles de intereses sociales, económicos y políticos, equidad social, confianza interpersonal y asociación voluntaria que lleva a altas posibilidades de gobernanza efectiva y prácticas democráticas. El concepto de comunidad de políticas en los análisis de redes de temas de políticas logra los aspectos centrales de las organizaciones de poder en las sociedades modernas que pueden ser vistas como necesarias a pesar de no haber suficientes elementos en las explicaciones de las políticas.

En este sentido los diferentes acercamientos a las comunidades de políticas permiten integrar las preocupaciones separadas de cómo los grupos de interés, los sistemas de partidos, las organizaciones burocráticas, y los estilos de liderazgo afectan las formulaciones de las políticas. Todavía en más pequeños espacios geográficos las organizaciones vecinales de residentes representan el mismo tipo de efecto en las redes de temas de políticas públicas.

### **11. Cambio organizacional**

Al tratar de entender la naturaleza de las nuevas formas y mecanismos organizacionales que están emergiendo para entregar los bienes públicos y servicios en formas que son solamente laxas y desentendidas ligadas al Estado reducido a su mínima expresión, es decir al Estado Mínimo. El cambio organizacional se expresa en los diferentes tipos de conflictos y por las formas en que estos conflictos son negociados por los diferentes grupos de interés para el establecimiento de un nuevo orden. Los agentes de cambio y a los administradores públicos diseñan metodologías para identificar temas que facilitan el cambio organizacional.

### **12. Cambio intra-organizacional, procesos formativos y aprendizaje**

El cambio intra organizacional implicado en la implementación de la nueva gerencia pública requiere de procesos de aprendizaje a largo plazo, en donde la dimensión temporal por sobre la espacial es frecuentemente desestimada. Este acercamiento incluye la calidad de la administración de la gente como el servicio público tradicional, habilidades para administrar hacia arriba o asistir a los superiores, servir a los ministros y los procesos políticos.

La reingeniería de procesos en las organizaciones, es una propuesta que requiere que estas sean planas, organizadas por procesos con un enfoque de servicio al cliente siempre con orientación en los resultados<sup>29</sup>. La reingeniería

<sup>29</sup> HAMMER, M. (1990). "Reengineering work. Don't automate, obliterate", *Harvard Business Review* (68:4). July-August, pp. 104-112. HAMMER M. and CHAMPY, J. (1993). *Reengineering the corporation*. New York, Ed. Harper Business.

puede ser aplicada a diferentes tipos de procesos con consecuentes diferentes niveles de impactos en el desempeño organizacional. La reingeniería de procesos de negocios provee un marco de referencia conveniente para un conjunto de diferentes prácticas y técnicas que prometen el cambio radical organizacional con altos impactos de desempeño de aquellos recursos que fueron transformados al introducir los cambios.

Bajo el argumento de que la técnica de reingeniería de procesos en realidad no es un enfoque novedoso como lo puede ser la combinación de la transformación del desempeño organizacional con un acercamiento más holista al cambio implicado. Este enfoque holista de transformación organizacional va más allá que en la reingeniería de procesos de negocios y a la significancia atribuida a la tecnología no como una determinante del cambio sino como un posibilitador crítico.

Los problemas de la administración general tales como la eliminación de la resistencia al cambio, motivación del comportamiento cooperativo o coordinación e integración de las distintas actividades horizontales pueden ser tratados con la debida relación a su contexto. Este movimiento involucra un cambio del acercamiento de reglas centradas a uno centrado en las personas caracterizados por un empoderamiento y compromiso de cuidado por los empleados. Por ejemplo, Robert Denhardt<sup>30</sup> es un proponente del empoderamiento o empowerment como un componente que es esencial de un modelo de participación social que al igual que otros modelos de negocios y mercados son aplicables en las organizaciones públicas, las cuales reconocen el valor instrumental para la sustentabilidad organizacional.

El modelo de relaciones de bienestar David y Goliath representa a David como el usuario de los servicios públicos que luego se redefine como el cliente y Goliath que representa a la organización pública. Implícito a este modelo se sustenta el empoderamiento de los usuarios de los servicios contra las organizaciones públicas que proveen los servicios, los padres de estudiantes contra las escuelas públicas y éstas contra las autoridades de educación y los gobiernos locales, los estudiantes contra las universidades públicas, los pacientes enfermos contra los médicos y éstos contra los hospitales, consultores y contra las autoridades locales de salud, etc.

Las organizaciones ejercitan una influencia que es formativa para los individuos y a la inversa, los individuos también ejercen una influencia en la formación de las organizaciones a través de procesos de liderazgo, siempre y cuando no tenga una orientación y visión individualista o de un solo actor que pretenda dominar completamente a través de procesos colectivos a una organización y que se constituya en un régimen totalitario. Los valores y principios éticos contenidos en los códigos deben proveer los criterios fundamentales para guiar la conducta de los servidores públicos y para evaluar el deseo y la viabilidad de los cambios que afectan el servicio público.

<sup>30</sup> DENHARDT, R. (1993). *The pursuit of significance. Strategies for managerial success* Belmont, California, Ed. Wadsworth.

Los administradores públicos vinculan el ejercicio del liderazgo mediante procesos de motivación e inspiración a las personas para ayudar a corregir fallas organizacionales en el sistema de gobernanza. Por ejemplo, cuando el poder judicial se restringe de hacer mutaciones pequeñas pero múltiples en políticas de agencia pública, en las prácticas y prioridades de los asuntos públicos, todavía los administradores públicos se involucran activamente como líderes en los procesos democráticos.

Se asume especialmente que los supuestos y principios de la economía organizacional y la elección pública entran en conflicto con la agenda personal del emprendedor público. Se ha discutido y debatido ampliamente la afinidad por el compromiso para los emprendedores que no es disputable, así como la celebración a los líderes políticos y a los administradores públicos por su éxito en las actividades emprendedoras. Los líderes de todos los sectores de negocios, de organizaciones públicas, de grupos de interés, de movimientos sociales, religiosos, comunitarios, educativos, intelectuales, etc., todos ejercitan iniciativa y no solamente dentro de sus propias organizaciones sino dentro de la sociedad como un todo.

La utilización de las fuentes de conocimiento local son utilizadas como sustento de las actividades que son consistentes con las dotaciones de los recursos locales, humanos, organizacionales, materiales y financieros, de tal forma que los procesos de proyectos contribuyen al empoderamiento de los grupos en desventaja.

La descentralización y la contratación han variado los formatos para las organizaciones que dan el servicio público. Un cambio final discutido aquí, de considerable magnitud que está fuera de las formas departamentales de la organización hacia un conjunto de mecanismos alternativos para la entrega de programas gubernamentales. ¿Los registros de las organizaciones públicas pueden coleccionar la información del cliente-ciudadano y desplegarla a otros? El cambio en las negociaciones de las organizaciones en los presupuestos gubernamentales apuntala los cambios en los beneficios al gobierno.

Un cambio de la acción independiente a la acción colectiva implica una consulta y colaboración incrementada por un cambio del estado statu-quo a una orientación al cambio donde la innovación y la toma de riesgos son alentados y un cambio de las formas departamentales de organización y a las formas departamentales con el resultado de que los programas son entregados por una amplia variedad de mecanismos. Uno de estos mecanismos es el aprendizaje. El examen y análisis de las comunidades de políticas en contextos que son dispares e incluso que se presentan a través de los sistemas democráticos y autoritarios pueden adquirir un valor de aprendizaje.

### **13.Cambio en gran escala**

El desarrollo del capitalismo se realiza a través de cambios graduales y acelerados que son impulsados por la lógica de la acumulación. Los levantamientos de los ciudadanos motivados por los conflictos entre los

miembros de la élite en el poder aceleran los procesos de desarrollo del capitalismo. La organización económica y política en principio contribuye a la creación del poder de todas las partes involucradas en los procesos de producción, porque hacen contribuciones que son necesarias a los procesos económicos y políticos de las sociedades.

La legitimización de los cambios reales de una era en la historia del capitalismo implican las transformaciones de las condiciones materiales y tecnológicas para una organización democrática de la vida material de la sociedad. No obstante, las condiciones emergentes reconcentran lo económico con las luchas para dar por terminado los efectos centrífugos del capitalismo industrial.

Especialmente para mantener el impacto de los cambios en las economías de los trabajadores y en el poder político, se consideran las formas en que el cambio económico afecta las ideas y las capacidades de las organizaciones de los trabajadores, de las habilidades para sostener las amenazas del capital existentes y el despliegue de amenazas de salida. Las represiones a los trabajadores sindicalizados durante la Primera Guerra Mundial aceleraron importantes cambios en el desarrollo.

El impacto de los cambios en la estrategia política facilita el cambio de poder para los actores transnacionales, las organizaciones inter-gubernamentales y las corporaciones transnacionales con la subsecuente pérdida de la soberanía nacional para los Estados. Algunos factores tales como el cambio tecnológico, las funciones organizacionales, el crecimiento o declive económico, los resultados de las elecciones, pueden causar ciertos cambios en el poder relativo de procesos de negociación.

La Comisión Real de la organización del Gobierno de Canadá (Glassco Commission) fue fundada en 1960 para reconocer la importancia, sugerir las formas de promover y la eficiencia en la economía y mejorar el servicio en el despacho de los negocios públicos. La Comisión fue creada para investigar y reportar sobre la organización y métodos de operación de los departamentos y agencias del Gobierno de Canadá y para recomendar los cambios que se consideraban eran los mejores para promover la eficiencia, economía y mejorar el servicio en el despacho de los asuntos públicos<sup>31</sup> (Canadian Government, 1962; DJ, Administrative Files, File N° 197772-4, 1962).

Peters and Waterman<sup>32</sup> identifican cuatro cambios significativos en el campo

<sup>31</sup> CANADIAN GOVERNMENT (1962) "The Glassco Commission and Its Repercussions" *Out of the Shadows: The Civil Law Tradition in the Department of Justice Canada, 1868–2000 Report of the Royal Commission on Government Organization*, Volume 1. enDJ, Administrative Records, File No. 197772-4, "Glassco Commission (Royal Commission on Government Organization, Interdepartmental Committee/Report on Legal Services," "Commentary on the Report of the Royal Commission on Government Organization on Legal Services, Chapter I: Legal Services Required by the Government," by E. A. Driedger, December 21, 1962, pp. 18-19

<sup>32</sup> PETERS, T. J. and WATERMAN, R. H., *Op. Cit.*, 1982

de la administración pública. Primeramente, incrementar el rol de las políticas para los servidores públicos. En segundo, la declinación de la administración jerárquica basada en las reglas (administración burocrática). La cambiante naturaleza del gobierno para las burocracias tradicionales en un gobierno para las redes multiniveles comprendidas en organizaciones federales, el Estado, organizaciones locales, lucrativas y no lucrativas. Finalmente, el reciente adelgazamiento<sup>33</sup> de la capa política del gobierno que tienen los efectos de limitar la innovación en la administración pública.

Es posible diseñar otros arreglos organizacionales donde con el soporte de lo judicial el gobierno se pueda eludir al escrutinio y la responsabilidad mediante el etiquetamiento de sus propias actividades como privadas. El punto de partida de una doctrina de la reforma de la Constitución sustantiva debido a procesos basados en la protección constitucional de los contratos privados del gobierno no rechazan la idea de que el Estado permite la libertad de contratos.

Quienes favorecen un acercamiento de la administración política argumentan su separación de la política burocrática y la política de la administración para evitar confusiones<sup>34</sup>. Un administrador experimentado se interesa menos en las técnicas de ganar en una ocasión particular y se interesa más en las técnicas de guiar una organización constructivamente por un período largo de tiempo en un medio ambiente en el que operan fuerzas poderosas<sup>35</sup> (Heymann, 1987, XIII). Ante este panorama resulta muy útil examinar todos los intentos de transformación organizacional en economías emergentes donde tales proyectos de administración de organizaciones públicas pueden ser implementados.

#### 14. Discusión

Este análisis sobre los procesos de organización en la nueva gerencia o gestión pública concluye que se manifiesta una tendencia de convergencia en los procesos de las organizaciones públicas, privadas y del sector voluntario o de la sociedad civil. Los factores que generan heterogeneidad en las organizaciones que responden al cambio institucional, es la lógica usada para influenciar las organizaciones, la competitividad de los mercados en los que las organizaciones operan y la aplicación generalizada a las organizaciones públicas y privadas que desempeñan la misma tarea para atender a la misma población.

Los factores específicos, técnicos o institucionales que afectan la responsabilidad del cambio normativo tienen efectos similares en las organizaciones privadas y públicas. En un ambiente tan cambiante por su incertidumbre, complejidad y diversidad, algunas técnicas administrativas de organizaciones privadas pueden ser usadas para mejorar el desempeño de las instituciones públicas. Organizaciones privadas y del mercado son persuadidas

33 LIGHT, P. C. (1995). *Thickening government: Federal hierarchy and the diffusion of accountability*. Washington, DC. Brookings Institute Press.

34 HEYMANN, *Op. Cit.*, 1987

35 *Ibid.*, pp.XIII.

por la lógica de la eficiencia económica y las organizaciones públicas y no del mercado por la lógica de la apropiación. La responsabilidad a lógicas diferentes resultan en heterogeneidad de adopción de nuevas prácticas y en la forma en que adoptan.

La utilización teórico-metodológica de teorías como la elección racional y la racionalidad limitada en el desarrollo de modelos de la economía de las organizaciones y la derivación y sus implicaciones para la estrategia administrativa ha dado nuevos impulsos a la gestión estratégica de las organizaciones y por lo tanto en los procesos de gobernanza. De la racionalidad económica se deriva la racionalidad administrativa que busca la optimización, eficiencia y eficacia de la provisión de bienes públicos en las organizaciones del sector público mediante el empleo de técnicas, métodos e instrumentos gerenciales que se aplican en las organizaciones privadas con fines de lucro.

El viejo modelo de gestión pública burocrática basada en una racionalidad normativa ha cedido paso un modelo de gestión orientado por una racionalidad tecnocrática. Las organizaciones públicas están formadas por varios tipos de estructuras de gobernanza. Gobernar es la concepción de gestión pública a nivel macro que consiste en «coordinar, orientar, influir, equilibrar» las interacciones entre los actores políticos y sociales.

Las organizaciones públicas son más responsivas que las privadas a los cambios a los cambios en el medio ambiente normativo, debido a que las organizaciones privadas actúan como organizaciones del mercado y las organizaciones públicas como organizaciones no del mercado. Un elemento definitorio de las organizaciones del mercado es que su efectividad está directamente determinada por los clientes. La conformidad en el sector privado a las presiones institucionales se determina por las metas organizacionales que dan mayor peso a los estándares técnicos y económicos para medir el desempeño.

La nueva gestión o gerencia pública orienta las organizaciones del Estado hacia las leyes del mercado bajo formas diferentes de contratación y con un manejo gerencialista. El principal papel de la gestión pública es regular las condiciones para la provisión de los bienes y servicios, cuya producción deja de ser el monopolio del Estado para transferir la responsabilidad a las organizaciones sociales orientadas a lograr el beneficio colectivo.

La administración pública gerencial es una etapa más avanzada de la administración pública burocrática y esta a su vez de la administración patrimonial del Estado. En las nuevas formas de gestión pública se tiene un mayor control social, de los impactos y la competencia en iniciativas que se implementan en un proceso gradual. La modernización de la gestión pública propuesta bajo nuevos supuestos explicitados en el paradigma de la nueva administración pública, la cual se instrumenta en la reforma administrativa, ha tenido resultados en lo que se refiere a la prestación de servicios públicos que no han sido del todo positivos.

La gestión pública se orienta al cambio de las estructuras institucionales en transición de normas y valores que difiere del cambio de estrategias de los

actores individuales. La gestión pública se refiere al cambio estructural orientado hacia la transición a un nuevo marco institucional. La calidad y eficacia de la gestión, depende de la acción del gobierno y de las redes de actores. El gobierno puede delegar la provisión de los servicios pero no puede delegar la rendición de cuentas.

Los cambios institucionales impulsados por la nueva gestión pública crearon nuevas formas y arreglos institucionales tales como las agencias ejecutivas, las agencias reguladoras y las organizaciones sociales. Una gestión pública de calidad alienta la sinergia social orientada a incrementar los servicios a la sociedad a través de profundos cambios en las estructuras institucionales del gobierno y del establecimiento de condicionantes como el establecimiento de una sociedad con un ambiente de legalidad, civilidad y cumplimiento de la ley, actualización constante de la normatividad de la administración pública para adecuarse a los cambios del entorno y los valores, de los movimientos sociales y de los nuevos procesos políticos, demandas sociales, tendencias en la participación y corresponsabilidad ciudadana, etc.

La nueva gerencia pública se responsabiliza en las organizaciones del sector público por la implementación de una administración orientada por procesos organizacionales orientados a resultados y por el desarrollo de mecanismos de competencia. La administración del Estado puede ser de alguna de las formas siguientes, patrimonial, burocrática y la nueva gerencia pública o nueva gestión pública. La gestión pública busca la eficacia a nivel macro a través de los cambios estructurales en las relaciones multiorganizacionales. Los procesos de la gestión pública requieren de un rediseño para la creación de nuevas capacidades de las instituciones políticas orientadas a promover la participación y acción de la sociedad civil en los asuntos públicos locales mediante la formación de un capital social.

La nueva gerencia pública es un modelo que tiene su sustento en el empleo de técnicas, métodos y sistemas de la administración privada y pública orientados a mejorar los procesos, a innovar y al cambio organizacional mediante las denominadas 5 Rs: Reestructuración, reingeniería, reinención, realineación y re conceptualización con sus respectivas herramientas que se emplean para la gestión gubernamental de cometidos de la función pública orientados a lograr la calidad y efectividad.

La nueva gestión pública es un proceso de reingeniería y rediseño de las relaciones entre los actores involucrados en la esfera estatal para la creación de valor público mediante el fortalecimiento de las instituciones a partir del aumento del capital social y el aprendizaje organizacional que promueven espacios de confianza entre el sector público, la ciudadanía y la sociedad civil. El nuevo modelo de gestión pública requiere que los procesos de formulación e implementación de las políticas públicas están estrechamente vinculados con las capacidades del Estado y sus contribuciones al logro de la gobernabilidad democrática.

El tiempo de la reingeniería de procesos es un fenómeno de los 90's que también encaja con la historia de la nueva gerencia pública y sus reformas así

como sus éxitos mixtos tempranos que alientan la adopción de técnicas gerenciales de los nuevos administradores públicos necesarios para demostrar sus logros en la administración de procesos organizacionales. Una organización que promueva el estudio y la formación profesional en la nueva gestión pública pero que opere fuera de la influencia de cualquier partido político ayuda a formar los nuevos cuadros administrativos y burocráticos para evitar la obsolescencia y la ineficiencia administrativa.

La nueva gestión pública incluye los procesos de descentralización y de devolución en todos los niveles de gobierno, aunque en su implementación no siempre consideró las complejidades locales. Los procesos de descentralización considerados como una estrategia de las prácticas de la nueva gestión pública con orientación neoliberal adapta la administración burocrática a las demandas de la ciudadanía, aumentan la participación política y el empleo de mecanismos de contraloría social y de accountability o rendición de cuentas.

Al igual que la nueva versión de la administración pública, la nueva gerencia pública y la política como proceso organizado también es apertura para la propuesta de alternativas y proyectos comunitarios. La democratización del Estado y la nueva gestión pública son procesos que se correlacionan y se adecuan dependiendo de las situaciones diversas de los Estados nacionales. Los procesos de gestión pública necesitan ser democratizados mediante la consolidación de la participación de los ciudadanos en la búsqueda de alternativas para una correcta y eficaz toma de decisiones que garantice su aplicación.

La autoridad es también responsable administrativamente por la ejecución de tareas en función de criterios de desempeño, probidad moral, responsabilidad, buen juicio de las acciones y prudencia, reforzada por el ethos de la nueva gestión pública. Por otro lado, estos emplazamientos tienen que sujetarse a las reglas y estándares impuestos por los actores que integran las denominadas redes de gestión pública y redes de intereses privados, tales como las organizaciones no gubernamentales.

## Referencias

- BEHN, R. (1997). “Branch Rickey as a public manager Fulfilling the Eight Responsibilities of Public management», *Journal of Public Administration Research and Theory*, volumen 7.
- BEHN, R. (1996). “Public management: Should it strive to beart, scienceor engineering?” *Journal of PublicAdministration Research and Theory*, volumen 6 N° 1.
- BEHN, R. (1995). The big question of public management. *Public Administration Review*, volumen 55, N° 4, (July/ August 1995).
- CANADIAN GOVERNMENT (1962). “The Glassco Commission and Its Repercussions” *Out of the Shadows: The Civil Law Tradition in the Department of Justice Canada, 1868–2000 Report of the Royal Commission on Government Organization*, Volume 1.en DJ, Administrative Records, File No. 197772-4, «Glassco Commission (Royal Commission on Government Organization, Interdepartmental Committee/Report on Legal Services,» “Commentary on the Report of the Royal Commission on Government Organization on Legal Services, Chapter I: Legal Services Required by the Government,” by E. A. Driedger, December 21, 1962.
- CHEUNG, A., B. C (1997). Understanding public-sector reforms. Global trends and diverse agendas. *International Review of Administrative Sciences*, volume 63, N° 4, December.
- CHEVALIER, J. et LOSCHAK, D. (1982). “Rationalité juridique et rationalité managerial dansl’administration française”, *Revue française d’administration publique*, N° 24.
- DENHARDT, R. (1993). *The pursuit of significance. Strategies for managerial success*. Belmont, California, Editlorial Wadsworth.
- ELIASSEN, K. and KOOIMAN, J. (1993). *Managing public organizations*. Second Edition. London. Editorial Sage.
- GEGWICH, Ch. G. (1999). “Medicare Managed Care: A New Constitutional Right to Due Process for Denials of Care Under Grijalva v. Shalala” *Hofstra Law Review*, volumen 28, Iss. 1, Article 5. [revista en línea], 18 de agosto de 2015, Disponible en: <http://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol28/iss1/5>.
- GRIJALVA V. SHALALA (1996). *U.S. District Court decision*. No. 93-711 TUC ACM (D. Ariz. October 17. [revista en línea], 18 de agosto de 2015, Disponible en: [http://law.justia.com/cases/federal/district-course/FSupp/946/747/2097274/](http://law.justia.com/cases/federal/district-court/FSupp/946/747/2097274/)
- U. S. DISTRICT COURT FOR THE DISTRICT OF ARIZONA (1997) “Grijalva v. Shalala”, [Dec. 1996-June 1997 Transfer Binder] *Medicare & Medicaid*

- Guide* (CCH) 45,124, at 53,176 (D. Ariz. Mar. 3, 1997).
- HAMMER, M. (1990). "Reingeniering work. Don't automate, oblitérate", *Harvard Business Review* (68:4). July-August, pp. 104-112. HAMMER M. and CHAMPY, J. (1993). *Reingeneering the corporation*. New York, Ed. Harper Business.
- HARMON, M. M. y MAYER, R. T. (1986). *Organization theory for public administration*, Boston. Editorial Little, Brown.
- HEYMANN, P. B. (1987). *The politics of public management*. New Haven, Connecticut, Estados Unidos. Yale University Press.
- JESSOP, B. (1995). "The regulation approach, governance and post-Fordism: alternative perspectives on economic and political change?", *Review Economy and Society*, volume 24.
- KAUFMAN, H. (1981) *The Administrative Behavior of Federal Bureau Chiefs*. Washington, DC., Ed. Brookings Institution.
- KAUFMAN, H. (1973) *Administrative Feedback. Monitoring Subordinates' Behavior*. Washington, DC., Bookings Institution.
- KAUFMAN, H. (1956). "Emerging Conflicts in the Doctrines of Public Administration", *American Political Science Review*, volume 50, pp.1057-1073.
- KETTL, D. and MILWARD, B. (eds.) (1990). *The state of public management*. Baltimore. MD, John Hopkins University Press.
- KEETL, D. and Milward, H. B. (1996). *The State of public management*. Baltimore. MD. John Hopkins University Press.
- LIGHT, P. C. (1995). *Thickening government: Federal hierarchy and the diffusion of accountability*. Washignton, DC. Brookings Institute Press.
- LYNN, L. E. Jr. (1997). *Public management and government performance: A consideration of theory and evidence*. Working paper 97-114, The Irving B Harris Graduate School and Public Policy Studies, the University of Chicago, Estados Unidos.
- LYNN, L. E. Jr. (1996a). The new public management as an international phenomenon: A skeptical view. *Interational Public Management Journal* 1:1. In international Public Management Network.
- LYNN, L. E. Jr. (1996b). *Public management as art, science and profession*. Chatham, NJ, Editorial Chatham House.
- NEUMANN, F. X. (1996). "What makes public administration a science? Or is its «big questions» really big?", *Public Admin. Rev.*, September/October.
- OSBORNE, D. and GAEBLER, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector from schoolhouse to state house*, City Hall to Pentagon. Reading, Mass., Editorial Addison-Wesley.
- PETERS, T. J. and WATERMAN, R. H. (1982). *In search of excelence*. New York, Editorial Harper & Row.
- SALAMON, L. M. and ANHEIR, H. K. (eds.). (1997). *Defining the non-profit sector, A cross-national analysis*. Manchester, Manchester University Press.

- SIMON, H. A. (1998). “*Methodological Foundations of Economics*», en AUSPITZ, J. L., *Modeling Bounded Rationality*, MIT Press, Cambridge, MA.
- SIMON, H. A. (1997). *An Empirically Based Microeconomics*. Cambridge University Press. A compact and readable summary of his criticisms of conventional “axiomatic” microeconomics, based on a lecture series.
- WEBER, M. (1946). *Bureaucracy*. Inglaterra. Editorial Oxford Press.
- WEINBERG, M. W. (1983). “Public and private management: A diminishing gap?”, *Journal of Policy Analysis and Management* volume 3, N° 1.

# LA TRIBUTACIÓN DIRECTA EN COLOMBIA: ENFASIS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD Y EL IMPUESTO A LA RIQUEZA

## **Lisbeth Esmeralda Bonilla Montoya**

Abogada egresada de la Universidad Católica del Táchira en el año 2004. Especialista en Derecho Tributario egresada de esa misma casa de estudios en el año 2009. Especialista en Gestión Aduanera y Comercio Exterior de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública en el año 2013. Admitida para iniciar en noviembre de 2015, Master en Fiscalidad Internacional en la Universidad Internacional de la Rioja en España. Miembro Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. lbonilla\_1980@hotmail.com Abogada aprobada para la práctica del Derecho en Venezuela y Colombia, con amplia experiencia en asesoría tributaria, aduanera, derecho cambiario y corporativo, con énfasis en litigio Contencioso Tributario, planificación fiscal y due diligence. En Venezuela se desempeñó como Abogada Senior del Departamento Tributario en el escritorio jurídico Tinoco Travieso Planchart & Núñez (2012-2013), Abogada Supervisora de la División de Impuestos en la firma de contadores Marambio, González y Asociados (2009-2012) y como profesora de postgrado en la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (2010-2013). Actualmente desarrolla la práctica profesional en Bogotá Colombia.

---

Recibido: 10-09-15      Aceptado: 17-09-2015

Revista Tribûtum N° 1 / 2015 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

37-68

### **Resumen**

El Objetivo del presente trabajo es analizar la estructura tributaria colombiana desde una perspectiva de los tributos directos. Así, la intención principal es valorar la carga tributaria en Colombia en relación con otros países, especialmente con Venezuela, a manera de obtener conclusiones en cuanto a la competitividad de las inversiones en dicho país en comparación con otras economías. El enfoque es realizar un análisis normativo de los impuestos directos, a los fines de confrontar las alícuotas del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Sobre la Renta para la Equidad y el Impuesto a la Riqueza, los cuales generan una gran recaudación. En contraste, se estudian los beneficios tributarios existentes en el país en aras de fomentar la inversión y conlleve a la generación de empleo formal que coadyuve con la economía colombiana.

### **Palabras claves**

Sistema Tributario, Carga Tributaria, Tributos Nacionales, Globalización.

### **Abstract**

The aim of this paper is to analyze the Colombian tax structure from a direct taxation perspective. Thus, the main intention is to assess the tax burden in Colombia relative to other countries, especially Venezuela, to draw conclusions as to the competitiveness of investments in that country compared to other economies. The approach is to realize a normative analysis of direct taxation, in order to confront the rates of Income Tax, Income Tax Equity (CREE) and Wealth Tax, which generate a large collection. In contrast, the tax benefits existing in the country are studied in order to encourage investment that involves to the generation of formal employment that contributes to the Colombian economy.

### **Keywords**

Key Words: Tax System, Tax Burden, National Taxation, Globalization.

## **Sumario**

1. Introducción. 2. El Impuesto Sobre La Renta y Complementarios. 2.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador. 2.2. Sujetos pasivos. 2.3. De la residencia para efectos tributarios. 2.4. Concepto de sociedades y entidades para efectos tributarios. Sede Efectiva de Administración. 2.5. De la noción de Establecimiento Permanente y lugar fijo de negocios. 2.5.1. Tributación de los Establecimientos Permanentes. 2.5.2. Domicilio fiscal de los establecimientos permanentes. 2.5.3. Deberes formales y sustanciales de los Establecimientos Permanentes y sucursales. 2.6. Base gravable. Ingresos y Causación del ingreso. 2.6.1. Reglas de los ingresos y de la Causación de éstos. 2.7. Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras. 2.8. Acreditación de los impuestos pagados en el exterior. 2.9. Personas Naturales. 2.9.1. Clasificación de las personas naturales. 2.9.2. Tarifas. 2.9.3. El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) Vs. El Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS). 2.9.4. Patrimonio Bruto. 2.10. Régimen Especial del ISLR. 3. Impuesto Sobre La Renta para la Equidad (CREE). 3.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador. 3.2. Sujetos pasivos. 3.3. Base Gravable. 3.4. Remisión a las normas del Impuesto Sobre la Renta. 3.5. Tarifa del Impuesto. 3.6. Prohibición de la Compensación del CREE. 3.7. Sobretasa de CREE y tarifa. 4. Impuesto a la Riqueza 4.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador. 4.2. Sujetos pasivos. 4.3. Hecho Generador y causación. 4.4. Base Gravable. 4.4.1. Elementos excluidos de la base gravable. 4.5. Tarifas. 5. Rentas Exentas, Ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional y Beneficios Fiscales. 5.1. Concepto de rentas exentas. 5.1.1. Rentas exentas aplicables a personas jurídicas. 5.1.2. Rentas exentas aplicables a personas naturales. 5.2. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO). 5.3. Beneficios fiscales para fomentar la generación de empleo. 5.3.1. Incentivo de progresividad en el ISLR y complementarios. 5.4. Beneficios Zonas Francas y Zonas Especiales Económicas de exportación. 6. Conclusiones. 7. Referencias Normativas.

## **1. Introducción**

El Estado colombiano ha crecido considerablemente durante la última década. El gasto público consolidado aumentó de 21.2% del PIB en el 2000 al 33.7% del PIB en 2010. En virtud de la necesidad de obtener recursos fiscales para suplir las necesidades públicas, el Congreso y los sucesivos gobiernos han aprobado varias reformas tributarias de importancia. Como resultado de estas reformas, los ingresos tributarios del gobierno central aumentaron de 9.7% del PIB en el 2000 al 14.7% del PIB en 2009. Dicho incremento es atribuible en buena parte al aumento de la tributación a la renta, cuyo recaudo subió considerablemente<sup>1</sup>.

1 <http://www.banrep.gov.co>. [Consulta: 2015, Agosto 15].

Ante la necesidad de suplir el gasto público, con las reformas tributarias se ha variado considerablemente la alícuota del Impuesto Sobre la Renta, así en el 2000 la tarifa era del 30% para luego pasar en el 2005 a 38.5%, vigente hasta el 2007 cuando bajó al 34%, siendo considerada una de las más altas en la región, no obstante la base gravable es una de las menores en el contexto latinoamericano<sup>2</sup>.

Si bien se han establecidos alícuotas más altas, el Legislador igualmente ha previsto grandes incentivos fiscales para determinados sectores de la economía, estableciendo tratamientos preferenciales que incluyen exenciones, descuentos y deducciones. Tales beneficios se determinaran con base a la fuente del ingreso, a la ubicación de la actividad económica por ejemplo, zonas francas, zonas especiales económicas de exportación, incluso de determinan según el tipo de actividad, uso y destinación de la renta.

Estos beneficios han permitido que las empresas hayan implementado estrategias fiscales en aras de aminorar el impacto que produce la elevación de la alícuota, intensificando la búsqueda de tratamientos preferenciales. Algunos sectores económicos se quejan ante tal situación, ya que en cierto modo se ha creado un tratamiento inequitativo, que ha dado pie a que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes.

Ante la necesidad de formalizar y generar el empleo, el Congreso de Colombia decretó la Ley 1429 de 2010, mediante la cual se establecieron una serie de beneficios progresivos en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta y los Parafiscales, en aras de incentivar la formalización en las etapas iniciales de creación de las empresas, de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalización<sup>3</sup>.

En esa intensa búsqueda de generar empleo, el Congreso realizó un cambio estructural en el Impuesto Sobre la Renta, siendo materializado con la reforma tributaria dictada en la Ley 1607 de 2012. En dicho texto normativo, el Legislador redujo la alícuota del ISLR la cual pasó del 34% al 25%. Sin embargo, creó un nuevo tributo complementario denominado Impuesto Sobre la Renta para la Equidad (CREE), como el aporte con el que contribuyen las sociedades nacionales y extranjeras que sean contribuyentes del ISLR, en beneficio de la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la Ley<sup>4</sup>.

El esquema del CREE prevé que las empresas están exoneradas del pago de los aportes parafiscales al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Instituto Nacional de Bienestar Familiar (ICBF) y aportes a la salud, con tal exoneración las empresas pasaron de pagar aportes que representaban 13,5 % a una tarifa general de CREE que representa el 9%.

A pesar que Colombia es un país autosuficiente en mucho rubros, por lo cual no depende de las importaciones y recibe grandes ingresos con ocasión a

2 <http://www.dian.gov.co>. El Sistema Tributario Colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad. [Consulta: 2015, Agosto 15].

3 Artículo 1.

4 Artículo 20.

las exportaciones varias, principalmente café, textiles, cuero y alimentos, la baja del precio del petróleo ocasionó un déficit fiscal que motivó al Congreso a discutir y aprobar la última reforma tributaria prevista en la Ley 1739 de 2014.

Con tal reforma se conservan impuestos temporal que debieron desmontarse en el año 2014, tales como el gravamen a los movimientos financieros ahora vigente hasta el 2021, y se transformó el impuesto al patrimonio denominándolo ahora impuesto a la riqueza, con el único cambio significativo que el Legislador incluyó nuevos sujetos pasivos.

Luego de analizar la última reforma tributaria, se encontró que el aumento en la alícuota del ISLR en sociedades extranjeras, la creación de una sobretasa al CREE, así como el mantenimiento del gravamen a los movimientos financieros y el impuesto a la riqueza han incidido negativamente en la inversión extranjera privada.

Finalmente, el estudio calcula la tasa de impuestos efectiva marginal (TIEM) que pagarán las contribuyentes en los ejercicios fiscales sucesivos, una vez se hace la sumatoria del ISLR, CREE y sobretasa al CREE, motivo por el cual la tarifa efectiva en Colombia es alta comparada con otros países del continente. En Colombia la TIEM es entre 35 y 43%, la cual varía considerablemente por sectores económicos.

## 2. El Impuesto Sobre La Renta y Complementarios

### 2.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador

El Impuesto Sobre la Renta y complementarios, es un gravamen integrado por el impuesto de renta y el complementario de ganancias ocasionales. Es un impuesto de *orden nacional*, cuya administración y recaudo está a cargo de la República, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Es *directo*, porque grava los ingresos o las rentas percibidas por el sujeto precisado al pago, afectando directamente la capacidad contributiva. Es *periódico*, en virtud que tiene en cuenta los resultados económicos obtenidos por el sujeto pasivo durante el ejercicio fiscal, el cual comprende del 01 de enero al 31 de diciembre del año respetivo.

En efecto, el Estatuto Tributario de Colombia prevé que el ISLR grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente durante el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido exceptuados, y en la determinación de la base gravable se tomarán en consideración los costos y gastos en que se incurre para la producción de la renta.

En cuanto a las ganancias ocasionales, el Estatuto Tributario prevé que, para los contribuyentes sujetos a este impuesto, se consideran ganancias ocasionales las utilidades en la enajenación de bienes que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más, las utilidades originadas en la liquidación de sociedades por el capital aportado, siempre que la sociedad

haya cumplido dos o más años de existencia<sup>5</sup>.

Asimismo, son consideradas ganancias ocasionales las provenientes de herencias, legados y donaciones, o cualquier otro acto celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal, así como por loterías, premios, rifas, apuestas, concursos hípicas o caninos, premios a propietarios de caballos y similares<sup>6</sup>.

Se desprende de lo anterior, que las ganancias ocasionales son aquellos ingresos que se generan en actividades esporádicas o extraordinarias, los cuales se obtienen por el acontecimiento de determinados hechos que no hacen parte de la actividad cotidiana del contribuyente, por el azar o por la mera liberalidad de las personas, salvo que expresamente hayan sido señalados como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, o ganancias ocasionales exentas, de acuerdo a lo previsto por el Legislador<sup>7</sup>.

Así las cosas, es importante indicar que de conformidad con lo previsto en el Estatuto Tributario, el ISLR constituye un tributo que comprende el pago del impuesto determinado con base en las rentas y ganancias ocasionales, aplicando el principio de renta mundial.

## 2.2 Sujetos pasivos.

Tal y como lo consagra el estatuto Tributario, se configuran como sujetos pasivos del impuesto las personas que se detallan a continuación:

1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas. La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Artículos 300 y 301.

<sup>6</sup> Artículos 302 304 y 306-1.

<sup>7</sup> Artículo 307. **Ganancias ocasionales exentas.** las ganancias ocasionales que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las ganancias ocasionales:

1. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT del valor de un inmueble de vivienda urbana de propiedad del causante.

2. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT de un inmueble rural de propiedad del causante, independientemente de que dicho inmueble haya estado destinado a vivienda o a explotación económica. Esta exención no es aplicable a las casas, quintas o fincas de recreo.

3. El equivalente a las primeras tres mil cuatrocientas noventa (3.490) UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge supérstite y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso.

4. El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite por concepto de herencias y legados, y el 20% de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a dos mil doscientas noventa (2.290) UVT.

5. Igualmente están exentos los libros, las ropas y utensilios de uso personal y el mobiliario de la casa del causante.

<sup>8</sup> Artículo 7.

2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, por sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. **En el caso de las personas naturales y sucesiones ilíquidas sin residencia en Colombia, el legislador precisó que solo están** sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país<sup>9</sup>.
3. Las sociedades y entidades nacionales son gravadas, por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como por las que se originen de fuentes fuera de Colombia.
4. Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país<sup>10</sup>.

Se observa, que tanto las personas naturales y sucesiones ilíquidas residente o no residentes, así como las sociedades y entidades nacionales o extranjeras serán gravadas con el impuesto, tanto por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como por las que se originen de fuente extraterritorial<sup>11</sup>.

### 2.3. De la residencia para efectos tributarios

De manera general el Legislador colombiano establecía que la residencia fiscal se determinaba con base al criterio de permanencia en el territorio nacional. Sin embargo, con la entrada en vigencia de La Ley 1607 de 2012, se estableció que **serán residentes fiscales los nacionales colombianos** que a pesar de no cumplir con el requisito de permanencia física en el país (más de 183 días calendario), cumplan con alguna de las siguientes condiciones<sup>12</sup>:

1. Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad tengan residencia fiscal en el país,
2. El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional,
3. El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país,
4. El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país,
5. Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios.

<sup>9</sup> Artículo 9.

<sup>10</sup> Artículo 20.

<sup>11</sup> Artículos 13 y 14-1.

<sup>12</sup> Artículo 10.

6. Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.

Tales criterios solo aplican para nacionales colombianos, por lo cual los extranjeros siguen rigiéndose por el criterio de permanencia y por la percepción de rentas de fuente nacional. Ahora bien, la última reforma tributaria dictada en el año 2014 introduce una nueva regla que establece que no serán residentes fiscales los nacionales que cumplan con alguna de las condiciones antes mencionadas, pero que reúnan uno de los siguientes criterios:

1. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio, o
2. que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

Como se observa, los criterios que dan lugar a determinar la residencia fiscal de las personas naturales en Colombia, son más estrictos en comparación con otros países latinos, ya que bajo éstos, cualquier nacional colombiano aun cuando no tenga permanencia física en territorio colombiano, puede ser catalogado como residente susceptible del cumplimiento de deberes sustanciales.

**2.4 Concepto de sociedades y entidades para efectos tributarios. Sede Efectiva de Administración**

Una sociedad será considerada nacional para efectos tributarios, cuando durante el ejercicio fiscal respectivo tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano<sup>13</sup>. De igual forma, se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Tener su domicilio principal en el territorio colombiano; o
2. Haber sido constituidas en Colombia, de acuerdo con las leyes vigentes en el país.

Así, se entenderá que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad, es el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y de gestión, decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad como un todo.

Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial lo relativo a los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia de la ésta.

13 Artículo 12-1.

Por otra parte, la norma prescribe que no se considerará que una sociedad o entidad es nacional por el simple hecho de que su junta directiva se reúna en el territorio colombiano, o que entre sus accionistas o socios, se encuentren personas naturales residentes en el país o sociedades nacionales.

A los fines de dilucidar lo anterior, el Legislador determinó que no se entenderá que existe sede efectiva de administración en Colombia cuando sociedades o entidades del exterior:

1. Hayan emitido acciones o bonos de cualquier tipo en la Bolsa de Valores de Colombia o en bolsa de reconocida idoneidad internacional y,
2. Cuando los ingresos de fuente de la jurisdicción donde esté constituida la sociedad o entidad del exterior sean iguales o superiores al 80% de sus ingresos totales.

Como se observa, el Legislador ha establecido reglas amplias en cuanto al concepto de sociedades y respecto a la sede efectiva de administración, por lo cual es posible que una sociedad o entidad extranjera sea considerada como nacional, aunque tenga su domicilio principal fuera de Colombia y se haya constituido de acuerdo con las leyes de otro país.

## **2.5. De la noción de Establecimiento Permanente y lugar fijo de negocios**

Antes del año 2012, el texto normativo tributario colombiano no incluía una definición de Establecimiento Permanente, por lo cual el Legislador al dictar la reforma tributaria prevista en la Ley 1607 de 2012, adicionó el artículo 20-1 al Estatuto Tributario, cuya definición quedó establecida en los términos siguientes:

*“Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad.*

*Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.*

*También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo segundo de este artículo (...).”*

Siendo éste un concepto novedoso en Colombia, la norma introduce la noción de establecimiento permanente de las personas naturales sin residencia en el

país y de las sociedades o entidades extranjeras, en aras de regular su tributación en el territorio colombiano. En ese sentido, el tema se reglamentó a través del Decreto 3026 de 2013, en aras de establecer las definiciones de empresa extranjera y lugar fijo de negocios, así como de disponer los deberes formales y sustanciales en relación con el impuesto.

Con respecto al concepto de empresa extranjera, el Decreto en comentarios prevé que<sup>14</sup>:

*“Se entenderá que el término empresa extranjera se refiere al ejercicio, por parte de una persona natural sin residencia en Colombia o de una sociedad o entidad extranjera, de cualquier negocio o actividad, y comprende tanto el ejercicio de profesiones liberales como la prestación de servicios personales y la realización de actividades de carácter independiente.”.*

Se entenderá que existe un lugar fijo de negocios en Colombia a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad, cuando se cumplan las siguientes condiciones: 1) la existencia de un lugar de negocios en Colombia; 2) que dicho lugar de negocios cumpla con la condición de ser fijo, es decir, que esté ubicado en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y 3) que a través de dicho lugar una empresa extranjera realice toda o parte de su actividad.

Del mismo modo, se considerará, entre otras situaciones, que existe un lugar de negocios en Colombia, cuando una empresa extranjera tenga a su disposición cualquier espacio en el territorio nacional, independientemente de que éste se utilice o no exclusivamente para la realización de toda o parte de la actividad de la empresa, e independientemente de que la empresa tenga o no un título legal formal que le permita ocupar dicho espacio.

Por otra parte, el Legislador consideró que no existe un establecimiento permanente en Colombia, cuando una empresa extranjera mantenga un lugar fijo de negocios en territorio nacional con el único fin de realizar en el país una actividad de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio, tales como: 1) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías; 2) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; 3) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; 4) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; 5) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para el desarrollo de actividades meramente promocionales o publicitarias, incluidas las desarrolladas por oficinas de representación de sociedades o entidades extranjeras, siempre que estas no estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representadas en los negocios o contratos cuya celebración promuevan; 6) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de

14 Artículo 1.

las actividades antes mencionadas, con la condición de que tal combinación tenga, a su vez, carácter auxiliar o preparatorio.

#### **2.5.1. Tributación de los Establecimientos Permanentes**

A los fines de dilucidar las dudas con respecto a la manera de tributar el ISLR y complementarios de los establecimientos o sucursales, el Legislador estableció determinados criterios, destacando que<sup>15</sup>:

1. Serán contribuyentes del impuesto, con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal.
2. La determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales.
3. Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles.
4. En todo caso los obligados al régimen de precios de transferencia, deberán cumplir con los deberes formales relativos a la declaración informativa y a la documentación comprobatoria, por lo tanto la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las funciones, activos, riesgos y personal involucrado en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos.

#### **2.5.2. Domicilio fiscal de los establecimientos permanentes**

El domicilio fiscal de los establecimientos permanentes, ya sea de las personas naturales sin residencia o de las sociedades y entidades extranjeras, se determinará con base a los siguientes supuestos de hecho:

1. En el caso del establecimiento permanente que se configura cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúa por cuenta de una empresa extranjera, y tiene o ejerce habitualmente en el territorio colombiano poderes que la facultan para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa, el domicilio fiscal del establecimiento permanente será el mismo que dicha persona tenga.
2. En los demás casos, el domicilio fiscal será aquel que corresponda al lugar principal en el cual la empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad en Colombia.

<sup>15</sup> Artículo 20-2 del Estatuto Tributario.

### **2.5.3. Deberes formales y sustanciales de los Establecimientos Permanentes y sucursales**

El Ordenamiento Jurídico precisa que, las personas naturales sin residencia y las sociedades y entidades extranjeras deberán inscribir en el Registro Único Tributario (RUT), cada establecimiento permanente o sucursal que tengan en el territorio colombiano. De igual manera, las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras están obligadas a declarar y pagar el impuesto en relación con las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional percibidas directamente y que sean atribuibles a algún establecimiento permanente o sucursal en el país. El cumplimiento del pago se realizará con base al calendario tributario dictado por la Administración Tributaria, el cual varía en cada año gravable.

### **2.6. Base gravable. Ingresos y Causación del ingreso**

La base gravable para efectos del ISLR en Colombia, fue denominada por el Legislador como «renta líquida gravable», la cual se determinará siguiendo tres (3) pasos esenciales:

1. De la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios del año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.
2. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta.
3. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida y es a ésta renta gravable a la que se aplican las tarifas señaladas en el Estatuto Tributario.

#### **2.6.1. Reglas de los ingresos y de la Causación de éstos**

Siendo los ingresos la base para obtener la renta líquida, el Estatuto Tributario prevé las siguientes reglas de causación y de valoración:

1. El ingreso se entiende causado cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.
2. El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega. Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieron en especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.
3. Cuando la distribución de dividendos o utilidades se haga en acciones y otros títulos, el valor de los dividendos o utilidades realizados se establece

- de acuerdo con el valor patrimonial de los mismos.
- Las rentas percibidas en divisas extranjeras se estiman en pesos colombianos por el valor de dichas divisas en la fecha del pago liquidadas al tipo de cambio oficial.
  - El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año gravable, constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación.
  - El ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente solamente constituirá ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación o de la liquidación de la inversión.

### 2.7. Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras

La tarifa general para las personas jurídicas nacionales es del 25%.

El Legislador establece que para los años 2015 a 2018, las rentas obtenidas por sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente, estarán sometidas a las siguientes tarifas progresivas:

AÑO	TARIFA
2015	39%
2016	40%
2017	42%
2018	43%
2019 y siguientes	33%

**Fuente:** Estatuto Tributario y la autora.

### 2.8 Acreditación de los impuestos pagados en el exterior.

El Estatuto Tributario introduce unas fórmulas específicas a los efectos de determinar el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, ya sea por la obtención de rentas de fuente extranjera sujetas a impuesto en el país de origen, o por la obtención de ingresos por concepto de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior.

Entre otras, establece que este descuento podrá tomarse en el año en que se realizó el pago del impuesto en el exterior o dentro de los cuatro períodos siguientes, teniendo como limitante el impuesto sobre la renta que hubiese pagado en Colombia sobre las mismas rentas. No podrá acumularse este beneficio con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos períodos. Para efectos de la determinación del descuento

del impuesto pagado por dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar al descuento aplicando las mismas reglas.

## **2.9. Personas Naturales**

### **2.9.1. Clasificación de las personas naturales**

Las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

- a) Empleado.
- b) Trabajador por cuenta propia.

Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación<sup>16</sup>.

Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades. Mientras que los trabajadores por cuenta propia, son todas las personas naturales residentes cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Estatuto Tributario<sup>17</sup>.

### **2.9.2. Tarifas**

Los ingresos obtenidos por una persona natural formarán parte de la renta líquida para efectos de la determinación del ISLR. En tal sentido, tributan en Colombia con base a la tarifa prevista, así<sup>18</sup>:

16 Artículo 329 de Estatuto Tributario

17 Artículo 329 del Estatuto Tributario

18 Artículo 241.

Rango en UVT <sup>19</sup>		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	1.090	0%	0
>1.090	1.700	19%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.090 UVT)* 19%
>1.700	4.100	28%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.700 UVT)* 28% más 116 UVT
>4.100	En adelante	33%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4.100 UVT)* 33% más 788 UVT

**Fuente:** Estatuto Tributario

### 2.9.3. El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) Vs. El Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS)

La Ley 1607 de 2012, creó dos sistemas para efectos de depurar la renta líquida de los empleados, los cuales se califican como sistema presuntivo o alternativo.

El IMAN, es un sistema presuntivo y obligatorio que aplica exclusivamente para los asalariados y trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos, siempre y cuando cumplan con los requisitos para pertenecer a la categoría tributaria de empleado. Este procedimiento consiste en determinar la renta gravable alternativa que únicamente permite restar de la suma total de los ingresos los conceptos taxativamente enumerados en el artículo 332<sup>20</sup>

19 Para el año gravable 2015, la Unidad de Valor Tributario equivale a 28.279 pesos colombianos.

20 Del total de ingresos obtenidos se podrán restar únicamente los conceptos relacionados a continuación:

- a. Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista.
- b. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente.
- c. Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social.
- d. Los gastos de representación considerados como exentos de ISLR.
- e. Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año. Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales.
- f. El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas.

Sobre la renta gravable alternativa determinada de acuerdo, se aplicará la tabla prevista al efecto, para luego comparar entre el impuesto mínimo y el impuesto calculado con base al sistema ordinario para así finalmente declarar y pagar el mayor valor resultante.

En concordancia con lo anterior, el IMAS es un sistema de determinación simplificado y optativo del ISLR que aplica para las personas naturales que pertenecen a la categoría tributaria de empleado siempre y cuando su renta gravable alternativa determinada conforme el procedimiento anterior, sea inferior a 4.700 UVT. Este sistema resulta más favorable para los contribuyentes, al compararlo con el impuesto determinado por el régimen ordinario.

El IMAS también aplica para las personas naturales que cumplan con los requisitos para pertenecer a la categoría tributaria de trabajadores por cuenta propia, siempre y cuando su renta gravable alternativa sea superior al rango mínimo determinado para cada actividad económica, e inferior a 27.000 UVT debiendo aplicar la tabla prevista en el artículo 340 del Estatuto Tributario.

Se puede advertir que estos dos novedosos sistemas inciden en la determinación de dos elementos sustanciales del impuesto, como son la base gravable y la tarifa, debiéndose aplicar ésta nueva normatividad a partir del año gravable 2013.

#### **2.9.4. Tratamiento del Patrimonio Bruto**

A partir del ejercicio fiscal 2015, aplica una nueva regla mediante la cual se considera que las personas naturales, nacionales o extranjeras y las sucesiones ilíquidas de causantes que tengan residencia fiscal en el país en el momento de su muerte, deberán incluir en su patrimonio bruto los bienes poseídos en el exterior. Antes de la reforma tributaria de 2014, esta disposición solo era aplicable para las personas naturales extranjeras y sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia. No obstante, la obligación de incluir en el patrimonio bruto los bienes poseídos en el extranjero, sólo aplicaba después del quinto año de residencia continua o discontinua en Colombia.

g. Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico.

h. El costo fiscal de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

i. Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

j. Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56 - 2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.

## **2.10. Régimen Especial del ISLR**

El Legislador establece un tratamiento diferencial en materia de ISLR y complementarios, para ciertos contribuyentes, cuyos ingresos serán gravados con la alícuota única del veinte por ciento (20%), siempre y cuando cumplan las condiciones y los requisitos previstos en el Estatuto Tributario y en el Decreto 4400 de 2004. En tal sentido, los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto conforme al régimen tributario especial<sup>21</sup>:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones: 1) Que el objeto social principal y los recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social; 2) Que dichas actividades sean de interés general, y c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.
3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo.
4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control.

El Legislador estableció, que el beneficio neto o excedente determinado, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente a programas que desarrollen el objeto social, en el ejercicio fiscal siguiente a aquél en el cual se obtuvo. La parte del beneficio neto o excedente que no se invierte en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan el Régimen Especial, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

Finalmente, el Legislador estableció que son actividades de interés general las que benefician a un grupo poblacional, como un sector, barrio o comunidad. Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en

21 Artículo 19 del Estatuto Tributario.

las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares<sup>22</sup>.

### **3. Impuesto Sobre La Renta para la Equidad**

#### **3.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador**

El impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, es un tributo nacional creado a partir del 1° de enero de 2013 como aporte de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social en los términos previstos en la Ley 1607 de 2012, cuyo hecho generador es la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio en el período gravable el cual será anual.

Es un tributo de destinación específica para la financiación de programas de inversión social, en beneficio de la población más necesitada usuaria del SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y el Sistema de Salud.

#### **3.2. Sujetos pasivos**

Son sujetos pasivos del impuesto de forma exclusiva las personas jurídicas, los entes asimilados a sociedades, y las sociedades o entidades extranjeras contribuyentes del ISLR y complementarios. Este impuesto no aplica para efectos de personas naturales.

#### **3.3. Base Gravable**

Al igual que en el ISLR, la base gravable del CREE se denomina “renta líquida gravable”, y se establece restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio en el año gravable, las devoluciones, rebajas y descuentos, y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en el Estatuto Tributario. Además, se permite que las rentas brutas especiales previstas en el Estatuto Tributario y las rentas líquidas por recuperación de deducciones, sean aplicables para efectos de la determinación del CREE.

Con la última reforma tributaria, el Legislador adicionó reglas generales para la determinación de la base gravable del impuesto, equiparándolo al ISLR, determinando que ciertas normas que aplican para el ISLR, pueden ser utilizadas a los efectos de la determinación de la base para el CREE, específicamente las correspondientes a ingresos no constitutivos de renta, deducciones, restricciones, depreciación y amortización.

Con la reforma el legislador adicionó, que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del CREE a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo previsto en el artículo 147 del Estatuto.

Originalmente, el Ordenamiento Jurídico disponía que no era posible realizar la compensación de pérdidas fiscales para efectos de depurar la base gravable

22 Artículo 2 del Decreto 4400 de 2004.

del CREE, no obstante la Corte Constitucional al estudiar si la norma era exequible, resolvió que al no incluir la compensación por pérdidas fiscales en la determinación de la base gravable del impuesto, se incurrió en una omisión legislativa que viola el principio de equidad tributaria<sup>23</sup>.

Se desprende de lo anterior, que la Corte encontró que el diseño del CREE no tomaba en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados, ya que la imposibilidad de hacer la compensación de pérdidas fiscales, genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas dándoles el mismo tratamiento que al grupo de quienes no pasan por esa situación. Esta definición de la base gravable trae como consecuencia que las tarifas no reflejen la diferencia entre quienes tienen un negocio a pérdida y quienes tienen mejor situación económica, con lo cual la realidad de cada sujeto aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma.

### **3.4. Remisión a las normas del Impuesto Sobre la Renta**

Se establece que las normas del ISLR y complementarios, especialmente lo dispuesto para efectos de la subcapitalización, serán aplicables al CREE, siempre que sean compatibles con la naturaleza de éste.

Del mismo modo que en el ISLR, para efectos de la determinación del CREE, se establece el sistema de descuento por impuestos pagados en el exterior. En términos generales, las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del CREE y su sobretasa que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al ISLR en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del CREE y su sobretasa, el impuesto pagado en el país de origen. El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del CREE y su sobretasa.

### **3.5. Tarifa del Impuesto**

El legislador determina que la tarifa será del 8% para el ejercicio fiscal 2015 y a partir del año gravable 2016, la tarifa será del 9%.

Con la última reforma, se establece que a partir del 2016, un punto del 9% de la tarifa se distribuirá así: 1) Para programas de primera infancia y 2) Para financiar las instituciones de Educación Superior públicas, créditos del ICETEX, y mejoramiento de la calidad de la Educación Superior.

### **3.6. Prohibición de la Compensación del CREE**

Por disposición expresa de la Ley, en ningún caso el CREE, ni su sobretasa podrán ser compensados con saldos a favor por concepto de otros impuestos que hayan sido liquidados en las declaraciones tributarias por los contribuyentes.

De esta manera, los saldos a favor que se liquidan en las declaraciones del CREE y su sobretasa, no podrán compensarse con deudas por concepto de otros

<sup>23</sup> Sentencia No. C-291/15, de fecha 20 de mayo de 2015 con Magistrada Ponente Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.

### 3.7. Sobretasa de CREE y tarifa

Se constituye como una alícuota extra al CREE para los ejercicios fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018.

La tarifa de la sobretasa al CREE, será la resultante de aplicar la correspondiente tabla según cada ejercicio fiscal, a la base determinada de conformidad con la base gravable determinada. Así, las tarifas aplicables son las siguientes:

#### Periodo gravable 2015

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>= 800.000.000	En adelante	5,0%	((Base gravable – \$ 800.000.000) * 5,0%)

El símbolo de asterisco (\*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

**Fuente:** Estatuto Tributario.

La sobretasa, para los periodos gravables 2015, 2016, 2017 Y 2018, estará sujeta a un anticipo del 100% del valor de la misma. Este anticipo deberá ser calculado sobre la base gravable del CREE sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el ejercicio fiscal inmediatamente anterior. Este anticipo deberá pagarse en dos cuotas anuales, en los plazos que fije la Administración Tributaria.

Para las vigencias fiscales 2016, 2017 y 2018 las tarifas de la sobretasa aplicable sobre el monto de la base gravable del CREE que exceda los 800 millones de pesos, serán las siguientes:

**2016:** 6 %.

**2017:** 8 %.

**2018:** 9 %.

## 4. Impuesto a la Riqueza

### 4.1. Aspectos generales del tributo y el hecho generador

Mediante la Reforma Tributaria del 2014, el Legislador previó el nuevo Impuesto a la Riqueza. Aun cuando se pretendió caracterizarlo como un gravamen diferente al precedente impuesto al patrimonio, los especialistas tributarios aseguran que se trata de una adaptación del predecesor, el cual se había establecido de manera temporal para los ejercicios fiscales 2011-2014 ambos inclusive.

Al respecto el Ministro de Hacienda, al presentar el proyecto de Ley que contenía la Reforma, informó lo que textualmente se cita de seguidas<sup>24</sup>:

*“El impuesto al patrimonio cambia de ropaje y en adelante se llamará impuesto a la riqueza y será cancelado por al menos 50.000 contribuyentes. Este “nuevo” impuesto será pagado por los contribuyentes con riquezas entre 1.000 y 2.000 millones de pesos a una tarifa de 0,2%; entre 2.001 y 3.000 millones de pesos la tarifa será de 0,35% y entre 3.001 y 5.000 millones de pesos 0,75% y para los capitales superiores a los 5.001 millones de pesos pagarán el 1,5%.*

Este punto es relevante, dado que los contribuyentes amparados por contratos de estabilidad jurídica, bajo la perspectiva de ser un gravamen diferente no podrían oponer la estabilización de la normatividad del impuesto al patrimonio y en consecuencia las empresas suscriptoras de los contratos de estabilidad jurídica serían contribuyentes declarantes del denominado impuesto extraordinario a la riqueza en las condiciones previstas en la Ley de reforma tributaria.

### 4.2. Sujetos pasivos

Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) y complementarios, que tengan un patrimonio líquido al primero de enero de 2015 superior a 1.000 millones de pesos.

También son sujetos pasivos del impuesto, las personas y entidades extranjeras no residentes, ya sea directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes, aun si la persona o entidad extranjera no es contribuyente del ISLR en Colombia. En estos casos, podrían aplicarse excepciones contempladas en las normas internas o en Convenios para Evitar la Doble Imposición. En este caso, el patrimonio líquido sería el poseído en Colombia.

A diferencia del impuesto al patrimonio, el Legislador determinó que serán contribuyentes del tributo, las sociedades y personas sin domicilio en Colombia, por lo cual obligatoriamente deberán inscribirse ante el Registro Único Tributario

<sup>24</sup> <http://www.elspectador.com>. Gobierno cambia de ropa al impuesto al patrimonio, ahora es de riqueza. [Consulta: 2015, Septiembre 07].

(RUT).

Por otra parte, se prevé un mecanismo que busca evitar la elusión mediante la cual, se establece que serán sujetos pasivos del impuesto aquellas sociedades que hayan decretado su disolución y liquidación con el propósito de defraudar a la Administración Tributaria. En tal sentido, se estableció una responsabilidad solidaria para los socios o accionistas que hayan participado en la defraudación, por lo cual deberán responder ante la DIAN por el impuesto, los intereses y las sanciones.

#### **4.3. Hecho Generador y causación**

Se configura por la posesión de riqueza superior a \$1.000 millones de pesos, al 1° de enero de 2015. El concepto de riqueza es equivalente al resultado de restar las deudas a cargo de los responsables del impuesto de su patrimonio bruto. El impuesto se causará para los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017 en el caso de las personas jurídicas y para efectos de las personas naturales, el impuesto aplicará hasta el año gravable 2018.

#### **4.4. Base Gravable**

En el caso de las personas jurídicas o sociedades de hecho, es el valor del patrimonio bruto poseído al 1° de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de éstas a las mismas fechas.

Para personas naturales y sucesiones ilíquidas, es el valor del patrimonio bruto poseído al 1° de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de éstas a las mismas fechas.

##### **4.4.1. Elementos excluidos de la base gravable**

##### **En el caso de las personas naturales**

1. Las primeras 12.200 UVT del valor patrimonial de la casa o apartamento de habitación.
2. El valor patrimonial neto de acciones en sociedades nacionales (directamente o administradas por sociedades fiduciarias).

##### **En el caso de entidades no residentes**

1. El valor de las operaciones activas de crédito cuando el deudor es residente colombiano (siempre que la entidad del exterior sea una entidad financiera).
2. El valor de las operaciones de leasing internacional (incluyendo intereses) cuando los activos objeto de leasing se encuentren ubicados en Colombia.

Es importante destacar que el patrimonio líquido de extranjeros con residencia en Colombia por menos de 5 años, que esté ubicado en el exterior no formará parte de la base gravable.

El Legislador introdujo una fórmula que asegura que la base gravable del impuesto a la riqueza no se incremente o disminuya en más de un 25% de la inflación tomando como referencia la base gravable del impuesto para el año 2015. Entonces tenemos, si el patrimonio líquido del contribuyente aumenta con relación al 1° de enero de 2015, la base gravable será la menor entre: i) La determinada según las reglas generales, y ii) La base gravable del año 2015 incrementada en el 25% de la inflación certificada por el DANE para el año inmediatamente anterior al declarado.

#### 4.5. Tarifas

##### Personas Jurídicas, ejercicio fiscal 2015

RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0,20%	(Base gravable) * 0,20%
>= 2.000.000.000	<3.000.000.000	0,35%	((Base gravable – \$ 2.000.000.000) * 0,35%) + \$ 4.000.000
>= 3.000.000.000	<5.000.000.000	0,75%	((Base gravable – \$ 3.000.000.000) * 0,75%) + \$ 7.500.000
>= 5.000.000.000	En adelante	1,15%	((Base gravable – \$ 5.000.000.000) * 1,15%) + \$ 22.500.000

Fuente: Estatuto Tributario

##### Personas Jurídicas, ejercicio fiscal 2016:

RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0,15%	(Base gravable) * 0,15%
>= 2.000.000.000	<3.000.000.000	0,25%	((Base gravable – \$ 2.000.000.000) * 0,25%) + \$ 3.000.000
>= 3.000.000.000	<5.000.000.000	0,50%	((Base gravable – \$ 3.000.000.000) * 0,50%) + \$ 5.500.000
>= 5.000.000.000	En adelante	1,00%	((Base gravable – \$ 5.000.000.000) * 1,00%) + \$ 15.500.000

Fuente: Estatuto Tributario

**Personas Jurídicas, ejercicio fiscal 2017**

RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0,05%	(Base gravable) * 0,05%
>= 2.000.000.000	<3.000.000.000	0,10%	((Base gravable – \$ 2.000.000.000) * 0,10%) + \$ 1.000.000
>= 3.000.000.000	<5.000.000.000	0,20%	((Base gravable – \$ 3.000.000.000) * 0,20%) + \$ 2.000.000
>= 5.000.000.000	En adelante	0,40%	((Base gravable – \$ 5.000.000.000) * 0,40%) + \$ 6.000.000

**Fuente:** Estatuto Tributario

**Personas Naturales, ejercicios fiscales 2015 a 2018**

RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite Inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0,125%	(Base gravable) * 0,125%
>= 2.000.000.000	<3.000.000.000	0,35%	((Base gravable – \$ 2.000.000.000) * 0,35%) + \$ 2.500.000
>= 3.000.000.000	<5.000.000.000	0,75%	((Base gravable – \$ 3.000.000.000) * 0,75%) + \$ 6.000.000
>= 5.000.000.000	En adelante	1,50%	((Base gravable – \$ 5.000.000.000) * 1,50%) + \$ 21.000.000

**Fuente:** Estatuto Tributario

Finalmente, la Ley determina que los contribuyentes podrán imputar el impuesto contra reservas patrimoniales sin afectar las utilidades del ejercicio, tanto en los balances separados, así como en los consolidados<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Artículo 10 de la Ley 1739 de 2014.

## **5. Rentas exentas, ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancias Ocasional y Beneficios Fiscales**

### **5.1. Concepto de rentas exentas**

Las rentas exentas son todos aquellos ingresos que aun cuando son ingresos fiscales, no están sujetos al impuesto de renta y complementarios, por disposición expresa del Legislador, ya que les ha otorgado el beneficio de gravarse con alícuota del cero por ciento (0%). En términos generales, las rentas exentas son aquellas utilidades netas fiscales obtenidas en el ejercicio y provenientes de la explotación de ciertas actividades económicas expresamente beneficiadas en las normas fiscales.

#### **5.1.1. Rentas exentas aplicables a personas jurídicas**

Los ingresos obtenidos en relación con la ejecución de alguna de las siguientes actividades, se configuran como rentas exentas y por lo tanto no estarán gravadas con el ISLR y complementarios. Se hace la salvedad que las rentas aquí identificadas son a manera enunciativa, ya que el Ordenamiento Jurídico prevé otras no detalladas acá:

1. Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada únicamente por las empresas generadoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto; b) Que al menos el cincuenta por ciento (50%) de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador. Esta exención estará vigente hasta el año gravable 2017.
2. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado. Esta exención estará vigente hasta el año gravable 2017.
3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan hasta el año 2017, por un término de treinta (30) años.
4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen hasta el año 2017, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesaria la certificación del Ministerio de Desarrollo.
5. Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente conforme con la reglamentación que para el efecto se

- expida. Esta exención estará vigente hasta el año gravable 2020.
6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.
  7. Los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías.
  8. El pago del principal, intereses, comisiones y demás rendimientos financieros tales como descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferente entre valor presente y valor futuro relacionados con operaciones de crédito, aseguramiento, reaseguramiento y demás actividades financieras efectuadas en el país por parte de entidades gubernamentales de carácter financiero y de cooperación para el desarrollo pertenecientes a países con los cuales Colombia haya suscrito un acuerdo específico de cooperación en dichas materias.

#### 5.1.2. Rentas exentas aplicables a personas naturales

El Legislador ha previsto que están gravados con el ISLR y complementarios, la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral, con excepción de los siguientes conceptos<sup>26</sup>:

1. Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.
2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.
3. Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.
4. El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT. Cuando el salario mensual promedio exceda dicho límite, la parte no gravada se determinará así:

Salario Mensual Promedio	Parte No gravada
De 350 UVT a 410 UVT	90%
De 410 UVT a 470 UVT	80%
De 470 UVT a 530UVT	60%
De 530 UVT a 590UVT	40%
De 590 UVT a 650UVT	20%
De 650 UVT En Adelante	0%

**Fuente:** Estatuto Tributario

<sup>26</sup> Artículo 206 del Estatuto Tributario.

5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, siempre que no exceda de 1.000 UVT.
6. El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.
7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario.
8. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.
9. En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.
10. El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última.
11. Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.
12. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas.

La anterior exención aplica para los empleados no vinculados mediante relación laboral, legal o reglamentaria que estén clasificados en la categoría de «empleados» para efectos fiscales, tendrán derecho a solicitar la renta exenta del 25%. Estos sólo podrán disminuir su base gravable con los costos y gastos admisibles para los asalariados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

En este punto es imperante aclarar, que las personas naturales que perciben sus ingresos por la prestación de servicios personales de manera independiente (Honorarios, Comisiones y Servicios), no se encuentran clasificados como empleados para efectos fiscales de conformidad con el Estatuto Tributario, por lo cual no les aplicará tal exención.

## **5.2. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO)**

Por disposición expresa del Estatuto Tributario, existen unos ingresos que aun cuando reúnen la totalidad de las características para ser ingresos gravables, ya que se configuran como un incremento patrimonial que están debidamente registrados en la contabilidad, han sido catalogados como no gravados, a razón de que éstos nacen de actividades económicas y circunstancias especiales

reconocidas por el Estado Colombiano.

En tal sentido, el valor correspondiente a los INCRNGO se reste en la depuración de la renta líquida. No obstante, es importante destacar, que al ser susceptibles de producir enriquecimiento, se deberán reportar en la declaración de renta obligatoriamente, ya que de tal manera la Administración Tributaria mantiene el control pertinente de las variaciones generadas en los respectivos patrimonios de los contribuyentes, en cada ejercicio fiscal.

Actualmente se encuentran vigentes 23 hechos que son considerados como INCRNGO:

1. Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales.
2. Utilidad en la enajenación de acciones.
3. Distribución de utilidades o reservas en acciones o cuotas de interés social.
4. Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas.
5. Componente inflacionario de rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas.
6. Componente inflacionario de rendimientos financieros que distribuyan los fondos de inversión, mutuos de inversión y de valores.
7. El componente inflacionario en rendimientos financieros percibidos por los demás contribuyentes.
8. Componente inflacionario de rendimientos y gastos financieros.
9. Recompensas.
10. Utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación.
11. Indemnizaciones por seguro de daño.
12. Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas.
13. Gananciales.
14. Donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas.
15. Participaciones y dividendos.
16. Utilidades en ajustes por inflación o por componente inflacionario.
17. Distribución de utilidades por liquidación.
18. Incentivo a la Capitalización Rural (ICR).
19. Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros.
20. Aportes a los fondos de pensiones y pago de las pensiones.
21. Aportes del empleador a fondos de cesantías.
22. Subsidios estatales en programas Agro Ingreso Seguro (AIS) y Subsidios del incentivo al almacenamiento de productos agrícolas.
23. Recursos asignados a proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación.

La finalidad de tal dispensa, es incentivar el desarrollo de ciertas áreas económicas, de manera que éstas sean atractivas a la inversión.

### 5.3. Beneficios fiscales para fomentar la generación de empleo

Mediante la promulgación de la Ley 1429 de 2010, el Congreso Nacional de Colombia establece las reglas para la formalización y generación de empleo. La Ley tiene por objeto generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas, de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse<sup>27</sup>.

#### 5.3.1. Incentivo de progresividad en el ISLR y complementarios

Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la Ley, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas del ISLR y Complementarios de forma progresiva, de acuerdo a los siguientes parámetros<sup>28</sup>.

1. Cero por ciento (0%) de la tarifa general del impuesto aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales, en los dos primeros años gravables.
2. Veinticinco por ciento (25%) de la tarifa general del impuesto aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales, en el tercer año gravable.
3. Cincuenta por ciento (50%) de la tarifa general del impuesto aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales, en el cuarto año gravable.
4. Setenta y cinco por ciento (75%) de la tarifa general del impuesto aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales, en el quinto año gravable.
5. Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales, del sexto año gravable en adelante.

Para el caso de las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal, tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, el beneficio en el ISLR y complementarios es aún más flexible, estableciendo un margen de progresividad del Ciento por ciento (100%) de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales a partir del undécimo (11) año gravable.

Los beneficiarios de tal incentivo fiscal, no serán objeto de retención en la fuente en los cinco (5) primeros años gravables, y para el caso de las empresas constituidas en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, tal regla se extiende hasta los diez (10) primeros años. Para el efecto, deberán comprobar

<sup>27</sup> Artículo 1.

<sup>28</sup> Artículo 4.

ante el agente retenedor la calidad de beneficiarios, mediante el respectivo certificado de la Cámara de Comercio o en su defecto con el certificado de inscripción en el RUT.

Al finalizar la progresividad, las pequeñas empresas beneficiarias, que en el año inmediatamente anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a mil (1.000) UVT, les aplicarán el 50% de la tarifa del impuesto.

#### **5.4. Beneficios Zonas Francas y Zonas Especiales Económicas de exportación**

Actualmente, Colombia cuenta con un competitivo régimen de zonas francas que otorga los siguientes beneficios a los proyectos de producción de bienes o prestación de servicios que se instalen en ellas:

1. Alícuota del ISLR y complementarios del 15%.
2. Los proyectos instalados en las Zonas Francas antes de diciembre 31 de 2012 no están sujetas al pago del CREE. Aquellos instalados después de dicha fecha pagan el CREE. Asimismo, a partir de 1° de enero de 2015, será aplicable la sobretasa del CREE del 5%, la cual es progresiva hasta llegar al 9% en el 2018.
3. Las mercancías que se introduzcan a la zona franca desde el exterior, estarán exentas de los tributos aduaneros e IVA.
4. Las materias primas, insumos y bienes terminados adquiridos en el territorio aduanero nacional, están exentas del IVA.
5. Posibilidad de vender al territorio nacional los servicios o bienes sin cuotas ni restricciones, previa nacionalización de la mercancía y pago de los tributos aduaneros correspondientes.
6. Las exportaciones que se realicen desde Zona Franca a terceros países son susceptibles de beneficiarse de los acuerdos comerciales internacionales celebrados por Colombia.

Finalmente, existen las Zonas Especiales de Exportación decretadas en las ciudades de Cúcuta, Buenaventura, Valledupar, Ipiales y Tumaco con condiciones legales especiales para estimular la inversión y fortalecer el proceso de exportación nacional mediante la creación de incentivos que facilitan la exportación de bienes y de servicios producidos en el territorio nacional, dentro de tales beneficios se incluyen la exención de los aranceles aduaneros e IVA, y el descuento del 50% de lo pagado por parafiscales.

## Conclusiones

1. El inconveniente principal del sistema tributario colombiano, es la inestabilidad, la cual crea un ambiente de inseguridad en los inversionistas, esto debido a cantidad de reformas al ordenamiento jurídico, cambios en la vigencia de varios impuestos.
2. También se observó el desequilibrio creado por la Administración Tributaria, principalmente por la interpretación normativa de la DIAN inconsistentes con las Leyes.
3. Con la investigación se apreció que impuestos que empezaron como permanentes, tales como el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto al patrimonio, hoy día llamado impuesto a la riqueza han causado un efecto nocivo a largo plazo.
4. Si bien las reformas tributarias se efectúan en aras de cubrir el déficit fiscal, éstas deberían apuntar a la simplicidad de la estructura tributaria, reducir la carga tributaria y recurrir a los impuestos y sobretasas especiales solo en casos excepcionales, ya que la tasa de impuestos efectiva marginal (TIEM), llegará al 43% en el 2018, dicha tasa se determinó con base a la alícuota del ISLR sumado el impacto del CREE y su sobretasa. Sumado a esto, se debe tener en cuenta en gran incremento de la alícuota de ISLR para las sociedades extranjeras, lo cual ha frenado las intenciones de inversión.
5. Finalmente, aun cuando la carga tributaria es muy compleja, debido a la gran cantidad de beneficios fiscales, algunos sectores se han visto favorecidos, situación por lo cual, Colombia es el país con mejor entorno para hacer negocios en América Latina, de acuerdo al *Doing Business Report 2015* del Banco Mundial<sup>29</sup>.

29 <http://search.worldbank.org>. [Consulta: 2015, Septiembre 01].

### **Referencias Normativas**

- Decreto Extraordinario 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.
- Decreto Reglamentario 440 de 2004 “Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el título VI, libro I del Estatuto Tributario referente al régimen tributario especial y se dictan otras disposiciones”.
- Decreto Reglamentario 3026 de 2013 “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario”.
- Decreto Reglamentario 1828 de 2013 “Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012”.
- Ley 677 de 2001 “Por la cual se expiden normas sobre tratamientos excepcionales para regímenes territoriales”.
- Ley 1004 de 2005 “Por la cual se modifica el régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones”.
- Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.
- Ley 1739 de 2014 “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”.

RELACIÓN DIALOGANTE EN LA INVESTIGACIÓN  
TRIBUTARIA DE POSTGRADO EN LA FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES DE LA  
UNIVERSIDAD DE CARABOBO

**Leonardo Ernesto Villalba  
González**

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Coordinador del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Docente-investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario FaCES y Estrategias de Investigación FCJP-UC.

Email: lvillal2007@gmail.com

**Gladys Maribel Guillen**

Doctora en Ciencias de la Educación. Máster en Investigación Educativa. Coordinadora de las áreas y líneas de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinadora de la línea de Investigación Epistemología en las Ciencias Administrativas y Gerenciales. Coordinadora de la Oficina de Apoyo a la Investigación de la Escuela de AC/CP. FaCES. Profesora Asociada en la cátedra de Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables adscrita al Departamento de Economía y Derecho. Profesora en Postgrado en el Programa de Gerencia Tributaria.

Email: maribelguillen21@yahoo.com

---

Recibido: 12-09-15      Aceptado: 19-09-15

Revista Tribútum N° 1 / 2015 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

69-85

### **Resumen**

Los tributos tienen sus particularidades su propia naturaleza es dialogante, siempre existirá un sujeto activo y un sujeto pasivo. En este artículo se destaca la relación, también dialogante, que debe asumirse al momento de elaborar investigaciones tributarias en los Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo en el Programa de Gerencia Tributaria cuyo requisito exigido a los participantes es un Trabajo Especial de Grado. El estudio documental y la experiencia por más de 15 años de los autores en el área permiten reconocer la importancia de valorar a la Normativa y a los componentes de la Investigación en sí, ya que ellos conllevan a la concreción de las exigencias propias de una investigación tributaria. Concluyendo que la investigación tributaria requiere a nivel de especialización básicamente de un marco jurídico referencial el cual complementa a los principios teóricos para la aplicación efectiva a los problemas planteados.

### **Palabras clave**

Investigación tributaria, Postgrado, Faces UC.

### **Abstract**

Taxes have their peculiarities. Their own nature is to dialogue, there is always an active subject and a taxpayer. This article highlights the relationship, also in dialogue, it must be assumed when developing tax research in the Graduate School of Economics and Social Sciences of the University of Carabobo in Tax Management Program whose condition required participants a special degree research. The documental study and experience for more than 15 years of the authors in the area for recognizing the importance of valuing the Policy and Research components themselves, as they lead to the realization of the specific requirements of a tax research. Having as a result that tax research requires at the specialization degree basically of a legal framework as a complementary of the theory principles to solve the problems studied.

### **Keywords**

Tax Research, Postgraduate, Faces UC.

### **Sumario**

Sección 1. Introducción. Sección 2. Con la Normativa: Pregrado y Postgrado 3. Con los componentes de la Investigación Tributaria: Marco Teórico y Marco Metodológico.

Principio del formulario

### **Sección**

#### **1. Introducción**

Recordemos que si bien es cierto que estamos haciendo referencia a los trabajos científicos tributarios, lo primero que realiza el ser humano es hablar consigo mismo en diálogo mental, luego, el hablar metafórico con los autores de diferente índole bien sea de textos, leyes, normativas, entre otros tantos. Todo esto se traduce en un acto del conocer que por vía de la institucionalización según sea la cultura investigativa tiene su concreción en el trabajo especial de grado porque es en él que se cumple, la función entonces de resolver el acto problematizador tributario para así comunicarlo a la comunidad científica. Corresponde en este artículo dar cuenta de la relación dialogante directamente para describir la importancia que tiene para el investigador tributario entrar en el diálogo permanente como lo establece el principio dialógico de Morín (1995). El principio dialógico nos permite mantener la dualidad en el seno de la unidad. Asocia dos términos a la vez complementarios y antagonistas. Se suele obviar el diálogo consciente, sobre todo cuanto éste tiene que ver con los deberes y derechos a ser cumplidos por un investigador. En la observación participante realizada en el Curso Introductorio del Programa de Especialización en Gerencia Tributaria (2015) se notó que la mayoría de los 45 aspirantes a ingresar al precitado Programa, a pesar de habérseles dado especificaciones sobre la necesidad de leer el Reglamento en lo concerniente al Trabajo Especial de Grado, ninguno de ellos lo había realizado. De allí pues, la necesidad de promover el diálogo necesario entre los investigadores tributarios en términos de lograr un producto tributario cónsono con las especificaciones exigidas. En este artículo las relaciones dialogantes sugeridas se darán con el Reglamento y Normativas de Postgrado Faces UC. Para seguidamente abordar el marco teórico y metodológico en función de dar ejemplos y aportes relevantes en el marco del área tributaria.

## Sección 2

### Con Corpus Legal: Reglamento y Normativas

En Venezuela, al referirse al requisito de investigación para culminar un grado bien sea de tercer o cuarto nivel, suele nombrársele como tesis, lo cual es un error recurrente porque las tesis exigen de su autor un aporte inédito al conocimiento y a su vez debe ser defendida, cuestión ésta que no ocurre en los trabajos de grado ni en los trabajos especiales de grado: por ello existen diferentes modalidades de productos de investigación para cada nivel. Comencemos a ver las diferencias. A los efectos de obtener un título profesional de tercer nivel, si éste contempla durante el desarrollo de la carrera la elaboración de un trabajo de investigación, tal es el caso de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo a éste se le denomina de acuerdo a la normativa de trabajo de investigación, tal como se observa en los principios fundamentales de la normativa (1998).

1. La presente Normativa dispone las condiciones, procedimientos y criterios exigidos por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo para la elaboración y presentación de los Trabajos de Investigación.
2. Esta Normativa deberá observarse en la elaboración y presentación de los trabajos de ascenso, trabajos de grado, especialización, maestría y tesis doctorales, así como también trabajos cuyos propósitos estén dirigidos al fortalecimiento de líneas, unidades, laboratorios y centros de investigación adscritos a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, en concordancia con lo estipulado en la estructura legal de la Universidad de Carabobo, de conformidad con los procedimientos y requisitos establecidos en los Reglamentos de Estudios y Normas Internas de Pre y Postgrado de la Universidad de Carabobo.(pág.11).

Si las relaciones dialogantes por lógica contienen interrogantes, de ser investigador en la Especialidad de Gerencia tributaria ¿Qué observar en esta normativa? La respuesta es que existen diferentes denominaciones para los trabajos científicos, se debe aplicar esta Normativa conforme con los Reglamentos de Estudios y Normas Internas de Pre y Postgrado de la Universidad de Carabobo. Con esto se evidencia la dialógicidad permanente entre Reglamentos y Normativas, muchas veces soslayados por no asumirlos como parte del proceso formativo en investigación.

A los fines del esclarecimiento entre trabajo de grado y trabajo especial de grado se tiene el elemento normativo como vector: El investigador del Programa en Gerencia Tributaria debe tener claro que el Reglamento estipula en su Sección Segunda de la Especialización, en su Artículo 78, lo siguiente:

- Los estudios de especialización tienen por objetivo proporcionar el conocimiento y el adiestramiento necesario para la formación de expertos.
- b) La elaboración, presentación y aprobación de un trabajo especial de grado,

asistido de un tutor, que será el resultado de una actividad de adiestramiento o de investigación, en el cual el aspirante demuestre el manejo instrumental del conocimiento obtenido en el área respectiva, por ante el jurado correspondiente (p.19)

¿Debe entonces el investigador tributario demostrar el manejo instrumental del conocimiento? Si, mediante la elaboración, presentación y aprobación de un trabajo especial de grado. Lo “especial” está en consonancia con el término especialización. En los 270 Trabajos Especiales de Grado en Gerencia Tributaria generados en el Programa de Gerencia Tributaria según datos obtenidos por Villalba Y Guillén (2014) todos han sido el resultado de investigaciones y no actividades de adiestramiento. La visión aplicada ha sido más hacia la investigación que a la formación, como se conoce el adiestramiento pertenece al componente conductista de aprendizaje. ¿Y por qué a los investigadores de programas de Maestría se les exige realizar un trabajo de grado y no un Trabajo Especial de Grado? El artículo 81 en el literal apartado b) es muy explícito al establecer:

- b) La elaboración, presentación y aprobación de un trabajo de grado, asistido de un tutor(a), que demuestre la capacidad analítica, crítica, constructiva en un contexto sistémico y el dominio teórico-metodológico de los diseños de investigación propios del área del conocimiento, por ante el jurado designado en presentación pública.
- c) Cualquier otro requisito que establezca el programa respectivo. (a), que demuestre la capacidad analítica, crítica, constructiva en un contexto sistémico y el dominio teórico-metodológico de los diseños de investigación propios del área del conocimiento (p. 19).

Las diferencias ya observadas entre los resultados de las investigaciones de una Especialización, en el caso de este artículo la de Gerencia Tributaria permite reflexionar también de forma dialogante cómo ha de ser el uso pertinente tanto del marco teórico y el marco metodológico. ¿Cómo ha de elaborarse un marco metodológico en una Especialización en Gerencia Tributaria?

Los trabajos de investigación pueden estar enmarcados en las modalidades: investigación documental e investigación de campo (incluidos los proyectos factibles), sin menoscabo de aquellas que se justifiquen por los avances del conocimiento, la práctica de la investigación o por las particularidades de los diseños curriculares de los programas de Pre y Postgrado. (P.13)

Las respuestas son múltiples y tienen que ver:

### 3. Con los Componentes de la Investigación Tributaria

#### Teoría y Métodos

La investigación tributaria para la realización de un Trabajo Especial de Grado, según los datos obtenidos de una muestra intencional de 15 trabajos (1999-2014) según las consideraciones de los autores revelaron que predominantemente los principios constitucionales representan la autoridad tradicional para referirse a la solución de los problemas planteados mediante el cumplimiento de la misma. Las teorías en el ámbito jurídico son lineamientos que deben adecuarse a la norma y el supuesto de hecho el cual debe cumplir, es decir, una especie de forma ideal de conducta. En consecuencia, en el ámbito jurídico las teorías aceptadas son aquellas que no van en contra de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes.

1. La consagración expresa en el artículo 7° del denominado principio de la Primacía Constitucional, en razón y como consecuencia del cual la Constitución se erige como norma Suprema.
2. La estipulación en el artículo 5° del principio de «*la Constitución como límite*» que supone la consideración del principio de legalidad en toda su extensión, e involucra por tanto el control público de carácter jurisdiccional bien sea constitucional o contencioso administrativo de los diferentes órganos que ostentan el poder público.
3. El principio de la Constitución como sistema de valores, recogido en la exposición de motivos e incorporando como valores superiores del ordenamiento jurídico del Estado y de su actuación.

La Legalidad Tributaria, es una condición esencial de Estado Constitucional, esta base constitucional establece las limitaciones del ejercicio del poder de exigencia sobre el patrimonio de los contribuyentes, por otra parte, establece las atribuciones que les competen a sus órganos, dentro de marco de la legalidad, para cumplir los fines perseguidos por él, así como la conformación y determinación de los supuestos mediante los cuales nace y se hace exigible la ligación tributaria que asume el contribuyente en sus relaciones con el Fisco.

La Constitución Nacional califica como valor supremo de su ordenamiento jurídico a la justicia y a la preeminencia de los derechos fundamentales. Este artículo propone que dada la naturaleza jurídica de la tributación se incorpore en vez de un Capítulo alusivo a mostrar de manera forzada unas bases teóricas o una teoría, se incluya en primer lugar un Marco Jurídico el cual se desarrolle: La Nomostática que trata el concepto del Derecho, y de los otros conceptos jurídicos fundamentales, es decir, la sanción, el delito, el deber jurídico, la responsabilidad jurídica, el derecho subjetivo, la competencia, la imputación y la personalidad jurídica, elementos muy relacionados con el acontecer tributario venezolano y de requerirlo, pero de forma auxiliar, complementaria teorías, repetimos, no bases teóricas.

Las bases teóricas sirven de fundamento, soporte expansionista del problema o solución ¿Cómo un investigador tributario realizando un Trabajo Especial de Grado podrá enmarcar su problema de investigación dentro de un marco teórico? La respuesta se tiene en el Reglamento de Postgrado. La maestría exige que demuestre la capacidad analítica, crítica, constructiva en un contexto sistémico y el dominio teórico-metodológico de los diseños de investigación propios del área del conocimiento de acuerdo a lo establecido en el artículo 81 (ob cit) ¿Será que las exigencias investigativas de los trabajos especiales de Grado tienden a confundirse con las exigencias normativas de los trabajos de grado de Maestría? Para los Trabajos Especiales de Grado recordamos la relación dialogante: con el Artículo 78, (ob cit).

Los estudios de especialización tienen por objetivo proporcionar el Conocimiento y el adiestramiento necesario para la formación de expertos.

b) La elaboración, presentación y aprobación de un trabajo especial de grado, asistido de un tutor, que será el resultado de una actividad de adiestramiento o de investigación, en el cual el aspirante demuestre el manejo instrumental del conocimiento obtenido en el área respectiva, por ante el jurado correspondiente (p.19).

Es relevante destacar que de los 15 trabajos tomados como muestra intencional, todos contenían los siguientes principios, Acotamos que las teorías tienen principios pero las leyes también, cuestión ésta que valida la propuesta de incluir las Bases Jurídicas en primacía ante la teoría precisamente si de trabajos Especiales de Grado en Gerencia Tributarios se trata. Los principios mayoritariamente seleccionados por los autores de acuerdo a la observación documental respectiva han sido:

#### Principios Tributarios

El Estado y la administración tributaria deberán regirse bajo los principios que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los cuales están sintetizados de la siguiente forma:

#### Principio de Legalidad

Cuyo principio se encuentra establecido en el Art. 317, y se refiere a cumplir rigurosamente con la ley y de no percibir pagos que no se encuentren establecidos dentro de las mismas, así como también inhibirse de aplicar cualquier dispensa. Este principio significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Así no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las Leyes; es decir, los tributos se deben establecer mediante leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, por

disposiciones de carácter general, abstracto, impersonal y emanadas del Poder Legislativo.

#### Principio de Generalidad

Este principio se establece en el Art. 133, y se refiere al deber de los ciudadanos (as) de contribuir al mejoramiento de la sociedad, a través del pago de los diferentes tributos. Éste ordena que, sin excepción, “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, es decir, se impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país”; sin importar la categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura, de igual forma obliga a las distintas funciones del Estado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Es importante señalar, que el límite de la generalidad está constituido por las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones, exoneraciones y beneficios tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales y políticas, pero nunca en razones de privilegios.

#### Principio de Progresividad

Según el artículo 316 de la Constitución Nacional, este principio exige que la fijación del tributo a los contribuyentes, esté de acuerdo con la proporción de sus ingresos, lo que quiere decir, que a mayor capacidad económica, mayor será el pago producido. El principio de progresividad se origina como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional. Un impuesto es un financiamiento progresivo a medida que aumenta la cantidad gravada, es decir, capta un porcentaje del ingreso cada vez mayor y a medida que el ingreso aumenta reduce la desigualdad del bienestar económico.

#### Principio de la no Confiscación

Ningún tributo podrá tener algún efecto confiscatorio. El pago de los impuestos contribuirán a mejorar los intereses de esa sociedad, bajo la premisa que el Estado bajo su condición de administrador de los recursos contribuirá al auge de las sociedades, en este sentido, los contribuyentes han de reconocer el beneficio económico y de interés social que genera el pago de las diferentes obligaciones tributarias y de esta forma establecer la igualdad de la imposición. Siempre que haya confiabilidad entre lo que el contribuyente desembolsa por concepto de impuestos y lo que le estado redistribuye en la población, y además una interpretación clara y precisa del pago que ha de realizarse, sin menoscabo de cualquier incertidumbre que se puede generar. El impuesto, en su carácter de obligación tributaria, no puede ser por sí mismo confiscatorio, ya que no es una

incautación de bienes por aplicación de la pena, podrá ser arbitrario y sometido a control jurisdiccional pero no es una confiscación. Cabe señalar que en virtud del impuesto, el Estado no adquiere derecho alguno de dominio sobre los bienes de las personas, estos continúan siendo de plena propiedad de ellas.

#### Principio de Igualdad

Señala que no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo, es decir, la ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante ésta sea real y efectiva, adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables, no se permitirá discriminaciones fundadas en raza, condición social o aquella que en general tenga por objeto o resultado anular el reconocimiento en condición de igualdad de los derechos y libertades de toda persona. Tal como lo señala el artículo 21 de la Constitución Nacional.

Principio de Capacidad Contributiva: La capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como, la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad. Este principio ha ganado terreno como principio fundamental en la distribución de la carga impositiva, es decir, la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o una renta, aptos en cantidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales del sujeto.

#### Principio de la No Retroactividad

Ninguna norma podrá aplicarse con carácter retroactivo, salvo que favorezca al retroactor. Este principio se encuentra fundamentado en el artículo 24 de la Carta Magna.

#### Principio de Justicia Tributaria

Establecido en el artículo 316 de la Carta magna, el cual explica que un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad. Prohibición de Impuesto Pagadero en Servicio Personal: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 317, “establece que los impuestos no podrán ser pagados en servicios personales”.

Toda investigación tributaria deberá estar enmarcada bajo principios como ya se ha explicado en artículos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, (1999), Se evidenció que los artículos más pertinentes y usados en los 15 Trabajos Especiales de Grado en la revisión documental efectuada son los siguientes:

**Artículo 133** el cual señala que:

Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. Estos impuestos, tasas y contribuciones se encuentran establecidos en cuerpos normativos inscritos en leyes especiales tributarias, en las cuales se crea la obligación impositiva y se establecen los contribuyentes que estarán obligados a cumplirla, así como todo un esquema de control que coadyuva a la percepción dineraria por parte del sujeto activo, acreedor del tributo.

Queda suficientemente establecido que todo ciudadano está en el deber de enterar sus impuestos con el fin de contribuir al gasto público, que a su vez el estado retribuirá en mejoras de los servicios y elevar el nivel de vida de la ciudadanía sin exclusión social. En el artículo se expone el derecho y el deber de los individuos a ejercer actividades económicas que permitan contribuir en la búsqueda del desarrollo del país, los cuales a su vez conllevan a una serie de deberes formales, los cuales se obtienen tributariamente en forma dineraria, mediante la implementación y pago de una serie de impuestos, tasas y contribuciones establecidas en las leyes tributarias de la nación, y creando de esta forma un vínculo entre el sujeto activo y pasivo.

**Artículo 156, numeral 13** el cual establece que:

La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial. (p.123)

El poder público nacional, es uno de los organismos encargados de regir los lineamientos o parámetros que deben cumplir todos aquellos entes facultados, de establecer tributos para cubrir partes de los gastos públicos; sustentándose en una eficiente recaudación, además de regirse por el principio de legalidad tributaria. La obligación tributaria surge entre el estado en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley, al mismo tiempo el sujeto activo puede exigir su pago.

Por otra parte, el artículo 179, numeral 2 señala que:

Las tasa por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta constitución (...) (p.153)

La Constitución Nacional como marco legal, en su función de armonizar todos los ingresos que pueden obtener los estados y municipios, establece cuáles son las actividades a los cuales se le debe aplicar las tasas impositivas, obtenidas en virtud de la prestación de servicios bajo relación de dependencia, de igual forma indica una serie de regulaciones para el funcionamiento de estos entes en cuanto a la recaudación de ingresos, a pesar de que los municipios tienen autonomías de ciertos impuestos.

Cuando las normas jurídicas y el derecho tributario se aplican en las diferentes organizaciones, se hace obligatorio referirse a las disposiciones que sobre la materia contiene el Código de Comercio, leyes, que considere el poder ejecutivo, por ser de obligatorio cumplimiento para todas las personas y como consecuencia de ello, las relaciones jurídicas entre el estado y los contribuyentes, sin embargo hay que tomar en cuenta, que ello se debe fundamentalmente a que muchas normas son aplicables a otros tipos de sociedades mercantiles.

Por igual y no menos importante, en Venezuela el Código Orgánico Tributario, unifica una serie de reglas que sirven como norma fundamental para todo tipo de tributo y son base primordial para que los entes territoriales como las dependencias federales, los municipios y los estados creen su sistema fiscal. A pesar que los municipios tienen autonomía en cuanto a la implementación de la recaudación de sus ingresos, la constitución le indica, cuáles son sus limitaciones y los legisladores de este código establecieron que solo se aplicará este artículo cuando no existan normas locales.

Con todo lo señalado previamente, queda claro que la investigación tributaria requiere mayoritariamente del uso de bases jurídicas en primera instancia y en segunda instancia tenemos algunas teorías como las que se mencionan a continuación las cuales han revestido importancia en su uso dada su especificidad, también cuenta con principios veamos:

#### Teoría general de la tributación y los tributos

El objetivo principal de la Tributación es producir ingresos, para el presupuesto público, los cuales son para financiar el gasto de Estado. Esta función de la política tributaria debe estar orientada y apegada lo más posible por los siguientes principios para que los resultados de su aplicación sean más favorables tanto para el Estado como para los ciudadanos.

#### El principio de la suficiencia

Hace referencia a la capacidad del sistema tributario de recaudar una cantidad de recursos adecuada o suficiente para solventar el gasto del Estado. Una política tributaria que cumple con este principio debe tener, además, como características:

- Generalidad de los tributos, es decir, que sean para todos.
- Determinación justa de las exenciones, es decir, de quienes no pagan ciertos tributos.
- Amplitud de las bases económicas y de los sujetos alcanzados por los tributos.

En relación con nuestra investigación cabe destacar que al existir una cultura tributaria en todos los contribuyentes, sobre todos los habitantes domiciliados en el Municipio José Laurencio Silva esto aumentaría los niveles de recaudación de manera voluntaria por cada contribuyente y no como un mecanismo coercitivo

de recaudación solo así podríamos decir que se cumple tal principio.

El principio de equidad.

Hace referencia a que la distribución de la carga tributaria debe estar en correspondencia y proporción con la capacidad contributiva de cada sujeto de tributación o contribuyente. Una política tributaria que cumple con este principio tiene como características:

- Imposiciones graduadas de acuerdo con las manifestaciones de bienestar económico del contribuyente.
- Creación de categorías o clasificaciones de contribuyentes.
- Reconocimiento de que igualdad jurídica no significa indiferenciación tributaria.

En resumen podemos decir que este principio de la equidad se relaciona con nuestra investigación ya que al existir cultura tributaria en todos los ciudadanos, la obligación tributaria se realizara de forma justa y equilibrada además este principio se presenta en el momento que existe la imparcialidad a la hora de exigir el pago de la obligación tributaria a cualquier contribuyente.

El principio de simplicidad.

Hace referencia a que el sistema tributario debe contar con una estructura técnica que le sea funcional, que imponga solamente los tributos que capten el volumen de recursos que justifique su implantación y sobre bases o sectores económicos que tengan una efectiva capacidad contributiva.

Una política tributaria que cumple con este principio tiene como características:

- Costos no elevados y justificados de cumplimiento por parte de los contribuyentes y de control por parte de la administración tributaria.
- Transparencia en la administración tributaria.
- Conocimiento de los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias

Así mismo los principios del sistema tributario, de forma amplia, pueden ser considerados como normas fundamentales que rigen el cumplimiento de ciertas normativas legales establecidas. En este sentido, los aspectos tributarios también deben ser regidos por ciertos principios que aseguran su idoneidad y adecuación a las exigencias de la sociedad para un período fiscal determinado.

En cuanto a los principios no hay estrategia que valga, simplemente hay que cumplir con ellos, resultando acertado afirmar que los tributos nunca deben limitar el desarrollo económico de un país, por lo cual deben prescribirse situaciones como el establecimiento de bases imponibles alejadas de la realidad y la aplicación de alícuotas impositivas desproporcionadas. Contrario a esto, la

potestad tributaria debe tener como norte de sus actos los principios antes señalados y garantizar el crecimiento de los distintos sectores productivos, protegiendo de esa forma la economía nacional en general y la elevación del nivel de vida de la población. El sistema tributario y la Administración Tributaria tienen que ser instituciones que encarnen estos principios. No se puede aspirar a que un sistema y una administración no coherentes con estos principios den los frutos de cultura deseados.

Siguiendo con la estructura de la relación dialogante, se tiene que el Marco Jurídico propuesto para la investigación para la Especialización en Gerencia Tributaria considera que éste debe contener la descripción de la metodología utilizada, es decir: el tipo de investigación; los métodos, técnicas e instrumentos; y la estrategia metodológica empleada, con suficiente detalle como para permitirle a otros investigadores la verificación del estudio en las disciplinas que así lo requieran o para que sirva de orientación a futuras investigaciones. También deberá señalar la población y la muestra, cuando se requiera.

El método generalmente usado en los Trabajos Especiales de Grado es el proyecto factible con sus diferentes fases. Tiene gran aceptación, al menos en el Programa de Gerencia Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales porque se diseñan propuestas para la solución de problemas y en casos particulares, se aplica la propia propuesta diseñada si las condiciones son favorables para que se suscite. Esto ha dado resultados sin duda algunos al Programa en Gerencia Tributaria y a las organizaciones tanto públicas y privadas las cuales se han beneficiado del conocimiento tributario, cumpliendo así con la relación dialogante entre el investigado y el Reglamento de Postgrado.

Sin embargo se vislumbra otro diálogo posible entre métodos, el proyecto factible es cuantitativo y el estudio de casos es cualitativo. A continuación se presenta un Ejemplo.

#### Ejemplo Estudio de casos

##### Estudio de Caso (E.C)

El estudio de caso es definido por Denny (1978), como un examen completo o intenso de una faceta, una cuestión o quizás acontecimientos que tienen lugar en un marco geográfico a lo largo del tiempo, lo considera como una forma particular de recoger, organizar y analizar datos. Todas las definiciones vienen a coincidir en que el Estudio de Caso, implica un proceso de indagación que se caracteriza por un examen detallado, comprehensivo, sistemático y en profundidad del caso objeto de interés. Por otra parte, presenta como elementos distintivos particulares del Estudio de Caso, lo particularista, lo descriptivo, lo heurístico y lo inductivo. Esto permite afirmar que este método es útil para el análisis de una situación, suceso, programa o fenómeno concreto. Como producto final se obtiene una rica descripción del objeto de estudio, en cual se utilizaron técnicas narrativas y literarias para describir, producir imágenes y analizar las

situaciones: el registro de casos. (Stenhouse, 1990)

#### Entrevista a Profundidad. (E.P)

Es una de las técnicas utilizadas en la investigación, mediante la cual se establecen diálogos abiertos con los sujetos. La aplicación de esta técnica permite obtener información que exprese los sentimientos y pensamientos de los sujetos de una forma libre, conversacional y poco formal con relación a la Cultura Tributaria y su gestión.

El procedimiento para la entrevista a profundidad consiste en lo siguiente: la entrevista se realiza en privado, sin testigos y se graban las preguntas se formulan de la manera más indirecta posible; se estimula al desarrollo de las respuestas, evitando las simplemente afirmativas o negativas; se presta total atención a las palabras y a su significado; se abarcan todas las áreas que interesan a la investigación en atención a los objetivos, esto se hace de manera extensa con la finalidad de profundizar donde se considere necesario. No constituye necesariamente esta entrevista una acción única, sino que de acuerdo a las necesidades se efectuarán posiblemente, otras.

Los instrumentos a ser utilizados en la entrevista a profundidad son los siguientes: un equipo grabador, cuaderno de notas, donde se colocaron los detalles particulares, que pudieran haber tenido alguna utilidad para el análisis, como reacciones, pausas, sesgos de los entrevistados, (es la observación directa que hizo el entrevistador), se ubicarán elementos para preparar el guion de la entrevista que posibilitó la conducción efectiva de la misma.

Técnicas de análisis de la información: Se usarán las estrategias clásicas del análisis comparativo a través de matrices para análisis discursivos, igualmente se instrumentará el método hermenéutico-dialéctico para la comprensión, interpretación y explicación de los datos del fenómeno.

Las modalidades arriba expresadas como técnica de recolección de la información, para focalizar los elementos necesarios que han permitido estructurar y recabar la información pertinente sobre aspectos específicos, tal como lo asevera Bisquerra (1998), “para tener una guía de acción, se recomienda construir un protocolo de entrevista, que consiste en una serie de preguntas que el entrevistador desea formular a todos los entrevistados”.

Las entrevistas, se ordenarán de tal forma que facilitara el análisis y la interpretación en aras de la obtención de las consideraciones finales, a través de la aplicación de estrategias de triangulación, fundamentándose así, la confiabilidad de la investigación de acuerdo a los autores. Nos permite entender que la percepción se da en relación a los sujetos, por lo tanto, sería incompleto un estudio que no tuviese en cuenta diferentes miradas sobre el mismo fenómeno.

Esta estrategia garantiza la calidad del instrumento y de los datos recabados, es denominada por los investigadores cualitativos como triangulación, que a decir de Hammersley y Atkinson (1994), es la que “conlleva a la comprobación de información referente a un mismo fenómeno obtenida en diferentes fases del trabajo de campo, desde diferentes puntos o ciclos temporales existentes en el

lugar, o comparado los relatos de los diferentes participantes”.

Esta estrategia metodológica facilita el desarrollo del principio de complementariedad, toda vez que permite ver qué tipo de acciones e interacciones forman pautas culturales; es lo que Velazco y Díaz de Rada (1999), denominan “acceder al espacio público de la cultura, según una multiplicidad de perspectivas y datos multireferenciales”. Desde esta perspectiva del estudio de caso se considera a la investigación como una estructura compleja que sería imposible captar desde una sola mirada; por eso, los datos recolectados sobre ella, deben ofrecer múltiples facetas o matices remitiendo a una gran variedad de aspectos y niveles de la realidad.

Esta investigación sustentada en el principio de la complementariedad tiene en cuenta:

1. Los diferentes sujetos informantes que tienen relación con el fenómeno en la observación de este (validación interna).
2. La observación del fenómeno desde diferentes ángulos geográficos e históricos.
3. Comprender la realidad cultural desde la confrontación entre el sujeto protagonista del fenómeno, la interpretación del investigador y las teorías formales desarrolladas sobre el fenómeno.

Su presentación se relaciona con la elaboración del informe, todos los autores citados ofrecen sus opciones, es menester resaltar la advertencia de Córdoba, cuando afirma que el contenido del informe es polifónico.

Villalba (2008) utilizó como técnica primaria para recoger la información, en lo concerniente al estudio de caso el cuestionario estructurado y para la entrevista a profundidad, la entrevista no estructurada, tan pronto como fuese lógica y éticamente posible su realización.

Con respecto a la confiabilidad. Se dice que un estudio es confiable, cuando al repetirse se obtienen los mismos resultados. En lo concerniente al Estudio de Caso Cualitativo, por el carácter de excepcionalidad, es limitada la posibilidad de repetirse con las mismas características y los mismos actores, porque, el comportamiento de los seres humanos es dinámico y cambiante y la realidad social, también lo es.

En la investigación cualitativa el principal instrumento es el investigador, quien busca describir y explicar la realidad, a partir de su interpretación; por lo tanto existen tantas interpretaciones, como investigadores tratando de explicar la misma realidad. Por esto, no es posible en las investigaciones cualitativas repetir el estudio, ni tampoco aspirar a obtener los mismos resultados, puesto que además, ese no es el propósito del estudio cualitativo.

Dada la naturaleza de la investigación y la realidad que se estudia, no es posible repetir o replicar un estudio en sentido estricto, como se puede hacer en muchas investigaciones experimentales. Debido a ello, la confiabilidad se logra para la presente investigación cuando se usen otros procedimientos rigurosos y

sistemáticos siguiendo los postulados de Le Compete y Goetz (1982), bajo las siguientes estrategias:

- a) Precisar el nivel de participación y la posición asumida por el investigador en la unidad de observación, donde cierta información puede ser diferente de acuerdo con el sexo de quien la dé.
- b) Identificar claramente a los informantes. Estos pueden representar grupos definidos y dar información parcial o prejuiciada. Los miembros que simpatizan o colaboran más con los investigadores pueden ser, por esto mismo, miembros atípicos. Esta situación se puede advertir al hacer una buena descripción del tipo de personas que han servido como informantes.
- c) Un tercer elemento que puede influir en los datos que se recogen. Ellos se dependen del contexto social e interpersonal de que se derivan, esto aumentó la replicabilidad de las preguntas a ser aplicadas.
- d) Para ser posible una réplica de las preguntas a ser aplicadas se identificaron los supuestos y meta- teorías que subyacen en la elección de la terminología y los métodos de análisis objeto de la presente investigación.
- e) Se precisó el método de recolección de la información la que estuvo bajo la perspectiva cualitativa.

Así mismo y de acuerdo a la investigación se aplicó para la confiabilidad la triangulación bajo la perspectiva antes descrita.

Para garantizar este tipo de validez se observa, se mide y aprecia una realidad y no otra cosa de lo que está sucediendo en el contexto de la cultura tributaria, para tales efectos se utilizará la validez externa. Se valorará la forma de recoger la información y se aplicarán las técnicas ya descritas. Estos procedimientos conducen a obtener información de los sujetos participantes en el estudio, a recoger los datos, revisarlos, compararlos y analizarlos de manera continua, a adecuar las entrevistas a la categoría empírica de los participantes y no conceptos abstractos o extraños traídos de otro medio y finalmente, a incorporar en el proceso de análisis, una continua actividad de realimentación y reevaluación.

Para lograr la validez tomando como ejemplo a Villalba (2008) se tomaron los problemas y dificultades que se presentaron en la investigación, prestando atención a:

- a) Cambio en el contexto estudiado entre el principio y el fin de la investigación. En este sentido se recogió y cotejó la información en diferentes momentos del proceso.

La credibilidad de la información la que pueda variar mucho ya que los informantes pueden mentir, omitir datos relevantes o tener una visión distorsionada de las cosas. El Estudio de Caso Cualitativo, centra la búsqueda de información en el ser humano, como la fuente de formación y transformación en el contexto de la cultura tributaria, en lo cual coincidimos con Morín (2000) al señalar que toda educación debe considerar en el mundo complejo de hoy, los principios de un conocimiento pertinente, que es aquel que promueve el

abordaje de problemas globales y fundamentales, un conocimiento que permita generar vínculo en las mutuas relaciones e influencias recíprocas entre las partes y el todo. Relacionar los rasgos de la complejidad y el conocimiento como un todo, aportarían cambios reales en el pensamiento de los integrantes del binomio Fisco-Contribuyente en la construcción

### **Conclusiones**

El diálogo permite hacerse preguntas si estamos en el ámbito de la Autoreflexividad y hacer preguntas a otros de forma simultánea o no, si estamos en el ámbito de la Reflexividad. Ambos, exigen que existan interrelaciones tal como se ha mostrado en cada Sección en particular, dando cuenta de la aplicación del principio dialógico de Morin (1995). Retrospectivamente fue Platón quien con su magna obra filosófica instauró justamente con los “Diálogos”, una manera de configurar múltiples respuestas. En el ámbito de la reflexividad tributaria es menester priorizar en las investigaciones de Especialización en Gerencia Tributaria del Postgrado de FaCES UC, el Marco Jurídico dada la naturaleza jurídica que la tributación posee.

Es notoria la presencia mayoritaria de lo jurídico en los trabajos de Especialización analizados sobre lo teórico. Lo que permite confirmar la primacía de lo Jurídico sobre lo teórico. Aunque se hace la salvedad que la teoría de la tributación contempla principios los cuales perfectamente pueden sustentar un Trabajo Especial de Grado, lo que queda claro es que la tendencia que se vislumbra es dialogante entre los Principios Constitucionales consagrados en la Constitución de la República Bolivariana vigente y los Principios contemplados en la Teoría de los Tributos. De igual manera, es un imperativo normativo aplicar el corpus legal y normativo de acuerdo a la pirámide de Kelsen según así lo requiera el problema a ser resuelto

Existen claras y definidas diferencias también a considerar por el investigador tributario entre un Trabajo Especial de Grado y un Trabajo de Grado las cuales están establecidas en el Reglamento de Postgrado de la Universidad de Carabobo de acuerdo a las Políticas de Postgrado que existen a nivel nacional para tal efecto. Las relaciones dialogantes deben ocurrir entre el investigador tributario, precitado Reglamento, Normas internas para la tramitación, entrega, discusión y evaluación del trabajo de grado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Gaceta Oficial. Sesión 1.678 y Normas para la elaboración y presentación de los trabajos de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Bárbula. Venezuela. El diálogo ha de ser permanente, reflexivo y en consecuencia recursivo para el cumplimiento cabal de las exigencias jurídicas en el Programa de Postgrado en Gerencia Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.



# LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VENTAJAS ESPECIALES MINERAS EN VENEZUELA

## **Mauricio Rafael Pernía-Reyes**

Abogado y Especialista en Derecho Administrativo por la UCAT. Especialista en Gerencia Pública por la UNET. Especialización en Derecho Procesal por la UCAB. Doctorando en Derecho Administrativo Iberoamericano por la Universidad de La Coruña (España). Líder del Grupo de Estudios de Derecho Público e Instituciones Políticas UCAT y Tutor académico del Semillero de Investigación “Dr. Allan R. Brewer-Carías” UCAT. Profesor de pre y postgrado UCAT, postgrado UNET, profesor invitado de la Universidad Simón Bolívar (Colombia). Miembro honorario del Centro de Estudios de Regulación Económica de la Universidad Monteávila. Consultor Jurídico y Gerente General de Carbosuroeste (2003-2012). Autor de capítulos de libros y artículos científicos. Conferencista y ponente invitado en Venezuela y el extranjero. Consultor Manager de ARC Strategy Solutions. Email: [perniareyes@gmail.com](mailto:perniareyes@gmail.com)

---

Recibido: 20-09-15      Aceptado: 02-10-15

Revista Tribûtum N° 1 / 2015 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

87-102

### **Resumen**

Este trabajo tiene como propósito acercarse a la naturaleza jurídica de las ventajas especiales mineras previstas en la legislación venezolana, tanto en el régimen general de la actividad minera, en el Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999 y el régimen legal especial creado para la minería del oro, con el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración, y Explotación del oro, así como las conexas y auxiliares de éstas de 2011. Se concluye que las ventajas especiales en la minería revelan una naturaleza que las califica como regalías, en razón del sistema dominial que rige la minería en Venezuela y a la modificación contractual que se realiza de la alícuota por parte de la Administración Minera Nacional.

### **Palabras clave**

Derecho Minero, minería, ventajas especiales, elementos del tributo.

### **Abstract**

This paper aims to approach the legal nature of mining special benefits under Venezuelan law, both in the general scheme of mining activity in the Decree with rank and force of Mining Act 1999 and the special legal regime created gold mining, with Decree Law that reserves to the State the exploration and exploitation of gold and related auxiliary thereof and 2011. It concludes that the special advantages in mining reveal a nature that qualifies as royalties, because of the manorial system governing mining in Venezuela and the contractual amendment is carried in the rate by the National Mining Administration.

### **Keywords**

Mining Law, mining, special benefits, elements of the tax.

### Sumario

I. Introducción; II. El régimen legal de la minería en Venezuela, A) el régimen común de la actividad minera, B) el régimen especial de la minería del oro; III. Las ventajas especiales; IV. Consideraciones finales.

## I. Introducción

Las industrias extractivas<sup>1</sup> tienen diversas modalidades para impactar en la gestión económica de los Estados y en el rendimiento financiero de los gobiernos, de acuerdo con la formulación que cada ordenamiento jurídico prevea al respecto, sobre la base de los elementos comparativos y competitivos de cada país.

En efecto, los presupuestos públicos<sup>2</sup>, como instrumentos que tradicionalmente suponen la expresión financiera de un plan de gobierno<sup>3</sup> que al ser formulados organizan y clasifican los conceptos de ingresos y egresos y cuyo propósito es el de controlar la gestión financiera, administrativa y operativa de los órganos y entes del Estado, suelen señalar particularmente, si los ingresos serán entre otros, por concepto de regalías o tributos generados por el aprovechamiento de bienes del dominio público, especialmente los recursos no renovables, como lo son los yacimientos mineros y los petroleros.

En Venezuela, sin embargo, existe una expresión legal respecto de una

1 Se entiende por industria extractiva aquella (...) “que extrae minerales de la tierra como el carbón mineral, el petróleo, el hierro, tierras calizas (metales y no metales), etc”. *Vid.* Efraín San Miguel San Juan: *Diccionario de Derecho Tributario*. 1ª edición, 1ª reimpresión, Caracas. Lizcalibros, C. A. 2009, p.443.

2 La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público define al presupuesto público como aquellos que: (...) “expresan los recursos y egresos vinculados a los objetivos y metas de los planes nacionales, regionales, municipales, locales y sectoriales, elaborados dentro de las líneas generales del Plan de Desarrollo Económico y Social de la Nación, aprobado por la Asamblea Nacional, en aquellos aspectos que exigen, por parte del sector público, y asignar recursos conducentes para el cumplimiento de las metas de desarrollo económico, social e institucional de la nación y se ajustarán a la regla de disciplina fiscal contempladas en este Decreto con rango, valor y fuerza de Ley y en la ley del marco plurianual de presupuesto. *Vid.* Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.154 Extraordinario del 19 de noviembre de 2014.

El Ejecutivo Nacional presentará en la misma oportunidad a la Asamblea Nacional el Plan Operativo Anual y el proyecto de ley de presupuesto”.

3 La Asociación Venezolana de Presupuesto Público a esto agregaba ya en 1995 que al presupuesto ya no sólo se le concibe como la expresión financiera del plan de gobierno, sino de manera más amplia puesto que (...) refleja una política presupuestaria única, es un proceso vivo y permanente y se expresan en él todos los elementos de la programación.» *Vid.* Asociación Venezolana de Presupuesto Público: *Aspectos conceptuales y metodológicos del presupuesto público venezolano*. 3ª edición. Caracas. 1995. p.87.

categoría de ingresos públicos que nace con ocasión de la explotación minera en particular, denominado ventajas especiales. En efecto, el legislador minero en Venezuela durante el siglo XX estableció el concepto de ventajas especiales de dos maneras distintas, a saber, en primer lugar como una modalidad de contraprestación económica que ofrece el solicitante de concesión, como elemento a ser valorado para el eventual otorgamiento de concesiones mineras facultativas, que por su objeto, compromete uno de los elementos de la tributación minera al señalar el legislador que los solicitantes podrían pactar junto con la Administración Minera, ventajas especiales respecto de las alícuotas de los impuestos de explotación. En segundo lugar, las ventajas especiales también están representadas como el ofrecimiento por parte del solicitante de beneficios de carácter no económico para la República por el otorgamiento de la concesión, suministro de tecnología, abastecimiento interno, provisión de infraestructuras, entrenamiento de personal, entre otras fórmulas. Y hay que agregar más. Si bien la segunda modalidad es más reciente, la vinculación de las ventajas especiales como modalidad de ingreso de recursos económicos al tesoro nacional vuelve a surgir en el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración, y Explotación del oro, así como las conexas y auxiliares, distinto al concepto de regalías mineras. Así las cosas, este documento tiene como propósito acercarse a la determinación de la naturaleza jurídica de la figura de las ventajas especiales previstas en el Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999 y en el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración, y Explotación del oro, así como las conexas y auxiliares y las resoluciones y títulos mineros elegidos para su análisis. De tal suerte que, para una mejor exposición de las ideas, el presente estudio se dividirá en las tres partes, a saber: El régimen legal de la minería en Venezuela (II); Las ventajas especiales (III) y; Consideraciones finales (IV).

## II. El régimen legal de la minería en Venezuela

La actividad minera en el territorio de lo que hoy es Venezuela estuvo regulada por la normativa propia del período colonial por cuanto la Ordenanza de Minería de Nueva España del 23 de mayo de 1783, originalmente indicada su vigencia en México, Buenos Aires y Bogotá en 1784, se extendió su aplicación al resto de los territorios coloniales y no sólo a los minerales sólidos, sino también “a cualquiera otros fósiles, ya sean perfectos o medios minerales, bitúmenes o jugos de la tierra” lo que comprende, en términos actuales, a los hidrocarburos, esto es, petróleo, asfalto y gas natural<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> En su comentario monográfico «Evolución del Derecho Petrolero en Venezuela», Román José Duque Corredor, agrega que esta Ordenanza de Minería de Nueva España del 23 de mayo de 1783 contemplaba la concesión forzosa, es decir, de carácter obligatorio por parte de la Corona Española, a favor de sus vasallos, de manera que el sistema que parcialmente estaba en vigencia, era el regalista. Vid. Román Duque Corredor. Evolución del Derecho Minero en Venezuela, en «*Revista del Derecho Público*» N° 23 julio-septiembre de 1985, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, pp. 87 y ss.

Así mismo, ya en la era republicana, el Libertador Simón Bolívar por medio de Decreto expedido en la ciudad de Quito el 24 de octubre de 1829, señaló que la propiedad de las minas en el territorio de la República de Colombia (Gran Colombia), de cualquier clase (...) “pertenecen a la República, cuyo gobierno las concede en propiedad y posesión a los ciudadanos que las pidan”, agregando que en tanto se promulgaba una legislación especial al respecto, continuaría en vigencia provisionalmente, la Ordenanza de Minería de Nueva España del 23 de mayo de 1783<sup>5</sup>.

En este sentido, el Instituto Tecnológico Venezolano del Petróleo señala, respecto de la normativa minera venezolana, que:

*El estudio de la Legislación Minera en Venezuela se remonta al concepto de los contratos de arrendamiento de Exploración celebrados por la corona española durante el período de la Colonia sin embargo, el antecedente histórico del ejercicio de la exploración data en Venezuela de la época de la conquista en la cual, los conquistadores españoles buscaron infructuosamente lo que se denominaba “El Dorado”<sup>6</sup>.*

De manera que, los antecedentes de la legislación minera venezolana tienen su fundamento en la española, propia del sistema regalista. Según este sistema, señala Amorer:

*...los yacimientos mineros pertenecen al Soberano, teniendo por objeto satisfacer las personales necesidades de los príncipes, quienes pueden concederlos a los súbditos mediante ‘mercedes reales’, en virtud de las cuales los interesados se obligan a prestar a los señores determinadas regalías<sup>7</sup>.*

En todo caso, la doctrina venezolana ha identificado cuatro grandes períodos en la evolución del Derecho Minero, a saber: el primero comprende desde los orígenes de la colonia hasta el año 1784; el segundo desde finales del siglo XVIII hasta los años de la post-independencia; el tercer se inicia con la Constitución de 1864 hasta la Ley de Minas de 1920 y, el cuarto período comienza con la Ley de Minas de 1920 hasta el período antes del Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999<sup>8</sup>. Resulta pertinente agregar a lo anterior, dadas sus características, un quinto período que se iniciaría con el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del oro así

5 R. Duque C.: *Evolución del Derecho...* óp. cit. p.87.

6 PDVSA-INTEVEP (1997) en: <http://www.pdv.com/lexico/museo/minerales/legislacion.htm> [Consulta, 2015, Septiembre 26].

7 Elsa Amorer «*El régimen de la explotación minera en la legislación venezolana*», Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1991, p. 4.

8 Humberto Bello, «*Historia de las Fuentes e Instituciones Jurídicas Venezolanas*». Caracas. Mobil Libros, 1989, p. 508.

como las conexas y auxiliares<sup>9</sup> en el 2011.

De seguidas se caracterizará abreviadamente el régimen común de la actividad minera desde el rango constitucional, tanto para el régimen común como para la minería del oro.

### A) El régimen común de la actividad minera

El constituyente venezolano de 1999 dedica diversos artículos para regular desde el rango de norma suprema los siguientes aspectos: a) la determinación del sujeto titular de los yacimientos mineros; b) su relación con el medio ambiente, y; c) el régimen fiscal de las minas. De seguidas se señala el contenido de esta regulación.

#### a) titularidad pública del recurso

En el artículo 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela<sup>10</sup> (CRBV) determinó a los yacimientos de hidrocarburos, mineros y las costas marinas como del dominio público, detallando el catálogo de características que tal denominación comporta, al señalar que son inalienables e imprescriptibles<sup>11</sup>. Respecto del dominio público, Bocanegra y otros comentan que el mismo *“(...) está constituido por aquellas propiedades administrativas afectadas a la utilidad pública y que como consecuencia de esta afectación resultan sometidas a un régimen especial de utilización y protección”*<sup>12</sup>.

Los bienes del dominio público como propiedades administrativas, constituyen así una categoría sustantiva distinta de la propiedad de derecho

<sup>9</sup> Decreto N° 8.413 publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.759 del 16 de agosto de 2011, con Reforma Parcial realizada mediante Decreto N° 8.683 del 8 de diciembre de 2011 y publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.063 Extraordinario, de fecha 15 de diciembre de 2011.

<sup>10</sup> Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860, de 30 de diciembre de 1999; reimpresa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000 y enmendada según Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°5.908, del 19 de febrero de 2009.

<sup>11</sup> Al respecto Héctor Turuhpial, señala: *«Por primera vez en el ordenamiento jurídico venezolano se incluyen expresamente las minas dentro de los bienes del dominio público, conjuntamente con los hidrocarburos, salinas y tierras baldías, bienes todos estos que tradicionalmente formaban parte del dominio privado del Estado, siguiendo la doctrina y legislación proveniente de las Ordenanzas de la Nueva España que le atribuían el dominio a la Corona, asumiendo la tesis regalista cuyo fundamento histórico (...) nos devuelve a Roma, donde con el advenimiento del Imperio, los emperadores comenzaron a apropiarse de las minas y a incorporarlas a su patrimonio personal, hasta la época de JUSTINIANO, en las que las califica como cosas públicas, propiedad del pueblo en colectivo, susceptibles de ser dadas en arrendamiento con el objeto de percibir una renta que se denominaba vectigal.»* Caracas, FUNEDA, 2008, p. 134.

<sup>12</sup> Raúl Bocanegra Sierra, María del Rosario Alonso y Francisco Fernández, *«Lecciones de Dominio Público»* Madrid, Editorial Colex, 1999, p. 18.

común, toda vez que lo que persigue tal figura es que se consolide un régimen legal especial sobre determinadas cosas afectas a un fin de interés general y, por regla general, de utilidad pública, de manera que la explotación y uso de bienes del dominio público son regidas por el Derecho Público<sup>13</sup>.

**b) protección al medio ambiente**

La protección y promoción de la defensa del medio ambiente la categoriza como una actividad transversal de diversos procesos industriales o de las actividades extractivas, por su inevitable impacto sobre el ambiente que estos representan. Esta tarea está encomendada a los poderes públicos en el artículo 127 de la CRBV, cuando indica que tienen la función de “*proteger el ambiente*”.

En efecto, es la naturaleza vicaria de la Administración Pública venezolana, la que le confiere, mediante el cumplimiento de la CRBV y normas de rango legal y sublegal, el realizar tareas preventivas mediante la implementación de técnicas jurídicas que pueden ir desde la aplicación legal de procedimientos administrativos, licencias, o permisos, hasta la presentación de Estudios de Impacto Ambiental y Socio Cultural que, desde 1999, tienen rango constitucional.

En definitiva, la actividad minera, como especie del género de las actividades extractivas, requiere cumplir con una serie de actividades antes, durante y después de la actividad minera, que por lo menos, incluye el período de vigencia del derecho otorgado para el aprovechamiento del recurso correspondiente.

**c) reserva legal nacional de la materia tributaria**

Por otra parte, de las regulaciones de carácter constitucional que conforman la actividad minera venezolana, se señala lo correspondiente al criterio de fiscalidad sobre los yacimientos mineros. Así, el artículo 156 de la CRBV indica:

*Es de la competencia del Poder Público Nacional:*

*(...)*

*16. El régimen y administración de las minas e hidrocarburos, el régimen de las tierras baldías, y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país.*

Esta previsión del constituyente procura establecer una reserva legal a la ley formal y material para el establecimiento del régimen y administración de las minas, y con ello, regular lo referente a las modalidades de explotación y aprovechamiento del recurso, la aplicación del poder tributario de la República,

<sup>13</sup> De esto, Julio González García, comenta: «El resultado de ello es concluir que el bien y los fines que se pretenden conseguir están especialmente conectados con el ámbito de los intereses generales representados por ese ente público y no por otro.» Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., 1998, p. 139.

en materia de fiscalización y recaudación de los tributos correspondientes, excluyendo que mediante normas de distinto rango, así como otras personas de derecho público territorial, regulen estas actividades.

Los tributos mineros están constituidos por el impuesto superficial y el impuesto de explotación. El primero de ellos tiene como hecho imponible la carencia de explotación a partir de la fecha del otorgamiento del derecho minero, o de un acto posterior, como lo es el Certificado de Explotación. Se liquida por trimestres vencidos y su fijación está establecida de manera gradual que comprende las hectáreas otorgadas y el tiempo de vigencia del derecho minero. Por su parte, el impuesto de explotación se verifica y liquida mensualmente y toma como base la producción mensual del mineral y el precio de referencia fijado por el Ejecutivo Nacional para su venta, variando la alícuota dependiendo del mineral de que se trate.

Estas modalidades impositivas no han transitado sin oposición por parte de cierto sector de la doctrina que no les otorga la categoría de tributo, concretamente del impuesto de explotación, en razón de que por su naturaleza, se asemeja más a un pago al Estado, como la regalía, fundamentado en el aprovechamiento de un demanio, teniendo en cuenta que si bien su previsión está en la ley, no obstante su alícuota o forma de pago deviene de la emisión del título minero correspondiente que otorga el derecho real inmueble de la concesión. Así, a la clásica distinción de los tributos en impuestos, tasa y contribuciones, pareciera no subsumirse el impuesto de explotación pues su existencia no es por imposición de la ley, sino del pacto de concesión, luego, su origen es convencional<sup>14</sup>.

## **B) El régimen especial de la minería del oro**

Con la entrada en vigencia del Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del oro, así como las conexas y auxiliares de éstas, el Ejecutivo Nacional, extrae del régimen jurídico ordinario la totalidad de las labores mineras del recurso oro que, por la base normativa constitucional y legal señalada en la exposición de motivos de éste Decreto-Ley, se sustenta por un parte, en la propiedad del Estado venezolano sobre los yacimientos de minas e hidrocarburos, en la potestad del Estado para reservarse mediante ley orgánica, y por razones de conveniencia nacional determinadas

<sup>14</sup> Así opina Rafael Badell, al señalar: «El pago del «impuesto de explotación» es esencialmente convencional, encuentra su casusa en un contrato o convenio en el cual el ccesionario ha aceptado voluntariamente pagar una determinada cantidad como contraprestación al derecho otorgado por el Estado a la explotación de un recurso del dominio público; la circunstancia de que dicho pago este previsto en una ley (como ocurre con el impuesto de explotación previsto en la LM), en nada contradice su carácter convencional, pues la obligación de pago nace únicamente con la firma del contrato de concesión o, en su defecto, del convenio respectivo. Los tributos por el contrario, encuentran su causa en la voluntad unilateral del Estado -manifestada a través de la ley- de imponer de forma general, abstracta y coactiva una prestación obligatoria; el poder tributario no puede ser objeto de contratación.» En *Régimen Jurídico de las Concesiones en Venezuela*. Caracas, 2002, p.399.

industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico<sup>15</sup>, como elementos de fondo, y por otra parte, como elementos adjetivos, se fundamenta en la posibilidad del Presidente o Presidenta de la República en dictar decretos con fuerza de ley<sup>16</sup> y finalmente en la propia ley habilitante vigente para el momento de redacción de este artículo<sup>17</sup>.

El mencionado Decreto de Estatización tiene como propósito regular el régimen jurídico de las minas y yacimientos de oro<sup>18</sup>, reservando para ello al Estado venezolano las actividades primarias, conexas y accesorias al aprovechamiento de este mineral. El alcance de dicha reserva incluye, a tenor de lo dispuesto en su artículo 2, las actividades de exploración y explotación, conocidas como actividades primarias, así como las actividades auxiliares y conexas como el almacenamiento, tenencia, circulación y comercialización interna y externa del oro, con el agregado que estas deben “*coadyuvar al ejercicio de las actividades primarias*”.

El alcance de la reserva que hace el Estado comprende la totalidad del elenco de actividades aguas arriba<sup>19</sup> y aguas abajo<sup>20</sup> de la industria minera que es en realidad el cumulo de actividades de la industria extractiva en general. Así, las actividades denominadas *aguas arriba*, comprenden, generalmente, la obtención y el procesamiento de información geológica cuyos datos están destinados a la toma de decisiones oportunas sobre la rentabilidad y sostenimiento del proyecto

15 Artículo 302 CRBV: *El Estado se reserva, mediante la ley orgánica respectiva, y por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico. El Estado promoverá la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables, con el fin de asimilar, crear e innovar tecnologías, generar empleo y crecimiento económico, y crear riqueza y bienestar para el pueblo.*

16 Numeral 8 del 236 CRBV

17 Ley que autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan.

18 Vale la pena diferenciar un concepto de otro. En efecto, por yacimiento minero se entiende a la «*Unidad natural de sustancias inorgánicas que forman masas más o menos homogéneas, aprovechables económicamente*», mientras que por mina se expresa «*Conjunto de minerales, de igual o semejante naturaleza, económicamente aprovechable, que por virtud de la Ley, constituyen una propiedad inmueble, inagotable, perfectamente determinada transmisible administrativamente a los particulares cuando lo permite la Ley y cuando no lo permite, en simple tenencia por los efectos de su explotación*». Cfr. Mauricio Rafael Pernía-Reyes: «*Naturaleza Jurídica de los contratos de arrendamiento minero en la legislación venezolana (Caso: Carburoeste y Fosfuroeste, periodo 1989-1997)*». San Cristóbal, 2008, pp. 96-97

19 Actividades aguas arriba (*Upstream* en inglés): Labores relacionadas con la exploración y que abarca, de conformidad con ciertas escuelas geológicas, a la obtención final de los datos del yacimiento, o la suma de la obtención de tales datos y de las autorizaciones gubernamentales requeridas para el inicio de actividades extractivas.

20 Actividades aguas abajo (*Downstream*, en inglés): operaciones de valor agregado aplicadas al mineral una vez explotado, con el fin de adaptarlo como insumo para otras industrias, o para su comercialización nacional o internacional. Comprende igualmente el almacenamiento, transporte interno, clasificación, entre otras labores.

minero<sup>21</sup>, así como la propia explotación del yacimiento; de las correspondientes a la industrialización, separación, beneficio, transformación, transporte y comercialización de la sustancia mineral aprovechada, se les conoce igualmente como actividades *aguas abajo*.

### III. Las ventajas especiales

Considerando que las ventajas especiales se constituyen en ofrecimientos que pacta el solicitante de la concesión con la Administración Minera Nacional, en virtud de la ley, y que se reproducen en el título minero y posteriormente en el certificado de explotación, las mismas se les puede atribuir un carácter contractual, esto es, no por un acto unilateral del Estado venezolano, sino con ocasión de la aceptación de éste de las propuestas del solicitante.

Sin embargo, se debe realizar un análisis sobre la base de distintos cuerpos normativos legales y sublegales que se hacen presentes en la actual actividad minera venezolana, a saber: a) certificados de explotación vigentes por renovación del título minero y que reproducen las ventajas especiales pactadas durante la vigencia de la Ley de Minas de 1945; b) las ventajas especiales vigentes sobre la base de certificados de explotación emitidos durante la vigencia del actual Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999 y; c) las ventajas especiales previstas en el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del oro así como las conexas y auxiliares de éstas.

A continuación se desarrolla cada uno de éstos supuestos legales.

#### A) Las ventajas especiales vigentes cuyo origen es la Ley de Minas de 1945

Constituyen este caso las ventajas especiales que, en virtud del artículo 91 de la Ley de Minas de 1945, los solicitantes de concesiones en Venezuela, ofrecían a la Administración Minera Nacional. Estas ventajas especiales estuvieron reguladas a nivel sublegal por las “Normas para el otorgamiento de concesiones mineras y contratos mineros”<sup>22</sup>, cuya resolución administrativa presentaba un catálogo de ventajas especiales que comprendían las consideradas técnicas, institucionales, asistenciales o de valor agregado, así como las económicas. Estas últimas comprendían un conjunto de conceptos económicos dirigidos principalmente a la fase de explotación, dada su recurrencia y en la cual se señalaba que el solicitante podía ofrecer pagar un mayor porcentaje del impuesto de explotación<sup>23</sup>.

21 Ver Miguel Rivero Betancourt, «Breve estudio sobre la industria del gas natural en Venezuela». Derecho y Sociedad N° 8 Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Monteávila. 2009. Caracas.

22 Resolución 115 del Ministerio de Energía y Minas de fecha 20 de marzo de 1990, publicadas en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.448 de fecha 16 de abril del mismo año.

23 Numeral 3° del artículo 20 de la Resolución 115 del Ministerio de Energía y Minas de fecha 20 de marzo de 1990, publicadas en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.448 de fecha 16 de abril del mismo año.

Esta consideración de ventaja especial tiene como propósito hacer más elevada la carga impositiva al modificar, por vía contractual, esto es, mediante el título minero y el posterior certificado de explotación, la alícuota del tributo. Además, la Administración Minera Nacional “acepta” la modificación de la alícuota del tributo de mayor recurrencia toda vez que se hace para el impuesto de explotación, cuyo pago es mensual y no sobre el impuesto superficial que se paga por trimestres vencidos y es una fase donde no se ha iniciado el aprovechamiento económico.

**B) Las ventajas especiales vigentes durante la vigencia del actual Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999**

Por su parte, la legislación vigente para el régimen común de la actividad minera, con exclusión de la explotación del oro, deroga las “Normas para el otorgamiento de concesiones mineras y contratos mineros” y, ya en el texto de la ley no se hace mención alguna a la posibilidad de modificar las alícuotas de los impuestos mineros, sino que se circunscribe al señalamiento de ventajas especiales que comportan elementos de naturaleza institucional, capacitación o infraestructura.

En efecto, el artículo 35 del Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999, señala:

El Ministerio de Energía y Minas podrá estipular ventajas especiales para la República, en materia de suministro de tecnología, abastecimiento interno, provisión de infraestructura, dotación social, obligaciones de entrenamientos capacitación, formación y especialización geológico-minera, entre otras, que podrán ofrecer los particulares en la oportunidad de solicitar la respectiva concesión de conformidad con los requisitos que se establezcan en los reglamentos de esta Ley.

Este cambio pendular de la legislación de minas en Venezuela resulta válido a la luz del principio de reserva legal en materia tributaria<sup>24</sup> y sobre el cual se señaló *supra*, al dejar de modo inalterado lo que señala el legislador como impuestos mineros pues no modifica ninguno de los elementos del tributo minero.

24 En este sentido, José Osvaldo Casas señala sobre el principio de reserva legal tributaria que se requiere: (...) “para la sanción de leyes tributarias, de la necesaria intervención de los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.” Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria, en “Estudios de derecho Constitucional Tributario. 1994, Ediciones Depalma, Buenos Aires. p. 112.

### **C. Las ventajas especiales previstas en el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del oro así como las conexas y auxiliares de éstas**

En esta legislación especial, los tradicionales tributos como el impuesto superficial y el impuesto de explotación no están previstos y, en su lugar, hace uso de las ventajas especiales para la captación de recursos distintos a la regalía.

Si bien el artículo 20 de éste Decreto-Ley de Estatización no señala el carácter tributario de estas ventajas especiales, se puede presumir tal concepción por el Ejecutivo Nacional de la lectura del encabezado de este artículo. Así:

*El ministerio del poder popular con competencia en la materia, establecerá al momento de otorgar los derechos mineros, a las empresas para realizar las actividades primarias, la alícuota correspondiente a las ventajas especiales.*  
(Subrayado propio).

En este sentido, tal y como se presenta la redacción de la norma, todo hace presumir que la Administración Minera Nacional lleva al extremo el retroceso del movimiento pendular señalado pues no solo retorna a la modificación de las alícuotas de los pagos del explotador, sino que ya no se pactan con el mismo, pues el Ejecutivo Nacional por vía del ministerio competente por la materia minera, establecerá la alícuota para el pago de las ventajas especiales.

El debate de la doctrina sobre los impuestos mineros y su modificación por parte de la Administración Minera no ha sido pacífico. Como se señaló *supra*, un sector de la misma los considera tributos, tanto impuesto superficial y el impuesto de explotación, así como a las ventajas especiales, en razón del derecho que le asiste al Estado de participar de la riqueza de la cual es propietario y administrador. Así mismo, otro sector señala que estos no son verdaderos impuestos dado que estos sufren alteraciones contractuales derivadas del pacto que hacen el concesionario y el Estado, alterando la reserva legal tributaria al respecto<sup>25</sup>.

Alcanzado éste punto, se puede señalar lo siguiente: el establecimiento de las ventajas especiales responden fundamentalmente a los criterios dominiales que subyacen en la dogmática que fundamenta la existencia de los bienes del dominio público. En efecto, como lo señala el propio legislador en la exposición de motivos en Decreto con rango y fuerza de Ley de Minas de 1999, esta ley tiene como propósito que el Estado se comporte sobre sus recursos mineros, como lo haría un dueño o propietario sobre su predio, de manera que las concesiones facultativas exigen que el solicitante pueda ofrecer elementos a la Administración Minera Nacional que le lleven al convencimiento de la conveniencia, o no, del otorgamiento de derechos mineros. Ello no debería alterar lo señalado por la ley respecto de los tributos mineros ni ninguno de sus

<sup>25</sup> Para ello puede aprovecharse el trabajo de Luis González-Berti, “Compendio de Derecho Minero” Tomo I, Mérida, Universidad de Los Andes, 1957. pp. 398-399.

elementos.

No obstante, con ocasión de la renovación realizada por el Ministerio del Poder Popular de Petróleo y Minería, mediante Resolución N° 132 del 17 de noviembre de 2014, de la concesión minera denominada Cazadero 12, ubicada en el Municipio Lobatera del Estado Táchira<sup>26</sup> a la empresa Carbones del Suroeste, C.A., se evidencia que el propósito de la Administración Minera Nacional es mantener el esquema previsto en la derogada Ley de Minas de 1945, criterio que se ve reforzado con el Decreto Ley que reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación del oro así como las conexas y auxiliares de éstas.

En efecto, esta renovación mediante resolución administrativa de la concesión de mineral carbón en el Estado Táchira por parte del Ejecutivo Nacional, establece en su artículo 7 al señalar que:

Cualquier inobservancia del titular del derecho minero en lo que respecta a sus obligaciones y deberes de la concesionaria, el Ministerio podrá revocar el derecho minero de acuerdo a las causales de caducidad establecidas en la Ley de Minas<sup>27</sup>.

De tal suerte, la empresa concesionaria, Carbones del Suroeste, C. A., debe dar cumplimiento a sus deberes, los cuales comprenden las obligaciones legales, sub legales y contractuales que rigen su relación con el Estado venezolano, y ello comprende el pago de impuesto de explotación, así como la ventaja especial que modifica la alícuota del mismo<sup>28</sup>.

Lo anterior debe dirigir las conclusiones a elegir entre dos interpretaciones, a saber: 1°) el propósito de las ventajas especiales es proporcionarle al Estado venezolano un conjunto de mejorías o provechos que no tendría si decide realizar la explotación directamente y, para ello, por habilitación legal genérica, modifica según su interés, tipo de explotación y características del yacimiento, la alícuota del impuesto de explotación, conservando éste sus características como tributo, y; 2°) la ventaja especial al tratar con la modificación del tributo, en definitiva lo que busca es participar económicamente de las actividades del explotador, por lo que en realidad no constituye un tributo reformado sino una regalía. En efecto, si entendemos que la regalía es (...) “el pago al propietario de un recurso

<sup>26</sup> Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.560 del 11 de diciembre de 2014.

<sup>27</sup> Ídem.

<sup>28</sup> Aun cuando el espíritu del título minero renovado era sólo la modificación de la alícuota, tal y como se desprende del título minero de la concesión CAZADERO 12, pues señala en su ventaja especial quinta (5°) que el concesionario ofrece: «Pagar como impuesto de explotación el seis por ciento (6%) del valor comercial de mineral en la mina, en lugar de lo establecido en el Ordinal 3° del artículo 87 de la Ley de Minas.» Vid. Gaceta Oficial de la República de Venezuela bajo el N° 4.806

no renovable que está siendo extraído y extinguido”<sup>29</sup>, esa es la finalidad que persigue el Estado con el incremento de la alícuota a la que, acercándonos con ello a la tesis según la cual los denominados impuestos mineros no tienen tal carácter pues su origen es el resultado de un pacto y, además de libre disposición de su modificación por parte del Estado, como resulta en el caso de la minería del oro.

La alícuota, como elemento integrador del tributo es (...) “el que ha sufrido mayores intentos de deslegalización, al confiarse en ciertos casos su fijación al poder administrador, a través de Reglamentos o incluso resoluciones ministeriales”<sup>30</sup>, lo que se evidencia en el caso del impuesto de explotación. Sin embargo, y con excepción del régimen especial del oro, la minería no cuenta con regalías, de manera que el único modo de aumentar la participación estatal en la explotación, es mediante las ventajas especiales las cuales, al no señalar el límite inferior y el máximo, la discrecionalidad de la Administración Minera Nacional es la del propietario de un bien de una propiedad administrativa como lo son los bienes de dominio público, en razón de lo cual, el impuesto de explotación, al ser modificado por vía de las ventajas especiales, adquiere la naturaleza de regalía y no de tributo.

#### IV. Consideraciones finales

En el presente trabajo se pretendió caracterizar preliminarmente la actividad minera, desde las normas constitucionales y legales que la regulan y, particularmente su régimen tributario y su relación con las ventajas especiales.

En este sentido se concluyó que, con ocasión de las posiciones doctrinales sobre la naturaleza de los tributos mineros, el impuesto de explotación aun cuando conserve esta denominación, adquiere la condición de regalía en razón de la modificación de su alícuota por parte del Ejecutivo Nacional, previa aceptación del ofrecimiento de ventajas especiales por parte del solicitante de la concesión, lo cual tiene carácter contractual, pues esa es la naturaleza de las concesiones. Señalar lo contrario sería admitir que constantemente, en toda la actividad minera venezolana, se ha lesionado el principio de reserva legal en materia tributaria.

Así las cosas, el régimen de la actividad minera en Venezuela tiene la natural fórmula inversamente proporcional entre yacimientos y carga impositiva o económica, según la cual, a mayor facilidad de las actividades de exploración, explotación, transformación, acopio, transporte y comercialización del mineral, mayor será la presión económica del Estado sobre el operador minero. Ello se

<sup>29</sup> R. Kumar, «*Pros and cons of petroleum royalties*», 25 Oxford Energy Forum, London, 1996. p.12, citado por Juan Carlos Bracho Ghersi, La regalía petrolera y el impuesto sobre la renta en las actividades de Hidrocarburos, en «*Revista de Derecho Público*» N° 102 abril-junio, Editorial Jurídica Venezolana, 2005. p. 14.

<sup>30</sup> Luis Fraga Pittaluga, «*Principios constitucionales de la tributación*», Editorial Jurídica Venezolana, 2012. p.54.

evidencia en la actividad minera del oro dónde además, se retrocede a la fórmula de las ventajas especiales económicas, que habían sido superadas por la Ley de Minas de 1945, con el agravante de que ya no serán pactadas sino establecidas por el ministerio con competencia en la actividad minera.

Esta conclusión no detiene el debate que, a mayor profundidad debe realizar la doctrina en un área del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario del cual los autores y la jurisprudencia nacional no han sido abundante, a pesar de que las actividades extractivas constituyen una fuente importante de los ingresos nacionales.

### **Lista de Referencias**

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.453 (Extraordinario), marzo 24, 2000.
- Morín, E. (1.999) El método I. La naturaleza de la naturaleza. Quinta edición. Cátedra Teorema. Madrid. España.
- \_\_\_\_\_ (2.000) El método II. La vida de la vida. Quinta edición. Cátedra Teorema. Madrid. España.
- Universidad de Carabobo. (2006) Reglamento de los Estudios de Postgrado /Número Extraordinario/Tercer Trimestre 2006/CU Ordinario 18-08-2006/ Gaceta.
- Universidad de Carabobo (1998). Normas para la elaboración y presentación de los trabajos de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Bárbula. Venezuela.
- Universidad de Carabobo (2012). Normas internas para la tramitación, entrega, discusión y evaluación del trabajo de grado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Gaceta Oficial. Sesión 1.678.
- Villalba L (2008) **Modelo de cultura tributaria paradigma emergente**. Tesis Doctoral presentado ante la Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez. Convenio UNER-UC. Aprobada mención publicación. Venezuela.

## Bibliografía

- AMORER, E. (1991) *El régimen de la explotación minera en la legislación venezolana*. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.
- Asociación Venezolana de Presupuesto Público (AVPP). (1995). *Aspectos conceptuales y metodológicos del presupuesto público venezolano*. 3ª edición. Caracas.
- BADELL, R. (2002). *Régimen Jurídico de las Concesiones en Venezuela*. Caracas.
- BELLO, H. (1989) *Historia de las Fuentes e Instituciones Jurídicas Venezolanas*. Caracas. Mobil Libros.
- BOCANEGRA, R. ALONSO, M. y FERNÁNDEZ, F. (1999). *Lecciones de Dominio Público* Madrid, Editorial Colex.
- BRACHO, J. (2005) *La regalía petrolera y el impuesto sobre la renta en las actividades de Hidrocarburos*, en «*Revista de Derecho Público*» N° 102. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- CASAS, J. (1994) *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria*, en *Estudios de derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinario), Caracas, Venezuela.
- DUQUE, R. (1985). *Evolución del Derecho Minero en Venezuela*, en *Revista del Derecho Público* N° 23. Caracas, Editorial Jurídica Venezolana.
- GONZÁLEZ, L. (1957) *Compendio de Derecho Minero*. Mérida, Universidad de Los Andes.
- GONZÁLEZ, J. (1998) *Bienes del dominio público*. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A.
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.154 Extraordinario del 19 de noviembre de 2014.
- PDVSA-INTEVEP (1997) en: <http://www.pdv.com/lexico/museo/minerales/legislacion.htm>
- TURUHPIAL, H. (2008). *Teoría General y Régimen de los bienes de dominio público en Venezuela*. Caracas, FUNEDA.
- PERNÍA, M. (2008) *Naturaleza Jurídica de los contratos de arrendamiento minero en la legislación venezolana (Caso: Carbosuroeste y Fosfasuroeste, período 1989-1997)*. San Cristóbal. Trabajo Especial de Grado.
- PITTALUGA, L. (2012) *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- RIVERO, M. (2009) *Breve estudio sobre la industria del gas natural en Venezuela*. Caracas. Derecho y Sociedad N° 8 Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Monteávila.
- SAN MIGUEL, E. (2009). *Diccionario de Derecho Tributario*. 1ª edición, 1ª reimpresión, Caracas. Lizcalibros, C. A.

# METACOGNICIÓN HOLOGRÁFICA Y METACONOCIMIENTO TRIBUTARIO EN EL DISCURSO DOCTORAL

## **Leonardo Ernesto Villalba González**

Doctor en Ciencias Administrativas. Especialista en Gerencia Fiscal. Master en Curriculum. Mención Evaluación. Coordinador del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinador de la Líneas de investigación: Mega Tendencias Tributarias y Gestión de la Cultura Tributaria. Docente-investigador en la asignatura Derecho Financiero y Tributario FaCES y Estrategias de Investigación FCJP-UC.

Email: lvillal2007@gmail.com

## **Gladys Maribel Guillen**

Doctora en Ciencias de la Educación. Máster en Investigación Educativa. Coordinadora de las áreas y líneas de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT). Coordinadora de la línea de Investigación Epistemología en las Ciencias Administrativas y Gerenciales. Coordinadora de la Oficina de Apoyo a la Investigación de la Escuela de AC/CP. FaCES. Profesora Asociada en la cátedra de Investigación Aplicada a las Ciencias Administrativas y Contables adscrita al Departamento de Economía y Derecho. Profesora en Postgrado en el Programa de Gerencia Tributaria.

Email: maribelguillen21@yahoo.com

---

Recibido: 08-10-15      Aceptado: 10-10-15

Revista Tribútum N° 1 / 2015 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

103-125

### **Resumen**

La metacognición y el metaconocimiento son considerados sinónimos, referidos al conocimiento de los propios procesos cognitivos, resultados de estos procesos; es decir el aprendizaje de las propiedades relevantes que se relacionen con la información y los datos. Por lo tanto, este artículo tiene como objetivo describir la diversidad de discursos que pueden derivarse de los procesos metacognitivos holográficos en el desarrollo del discurso doctoral en la elaboración de una tesis. Los datos han sido recolectados para su reflexión utilizando la hermenéutica en función de dos momentos: 1. El resultado discursivo de siete ponentes, cuatro Doctores y tres Doctorandos en el evento científico: Primer Encuentro Metacognitivo. Una aproximación epistemológica y holográfica en la deconstrucción del texto doctoral. 2. La inserción de la metacognición y metaconocimiento en tesis doctorales. Concluyendo que tanto la metacognición como el metaconocimiento deben ser considerados en los estudios de quinto nivel. Se pretende con este artículo dar un impulso para el desarrollo del discurso doctoral en las Ciencias Tributarias en Venezuela.

### **Palabras clave**

Metacognición holográfica, metaconocimiento tributario, Discurso doctoral.

### **Abstract**

Metacognition and metaknowledge are considered synonymous, referring to the knowledge of their own cognitive processes, as a result of these processes, that is to say; relevant properties of learning that relate to information and data. Therefore, this article i describe the diversity of speeches that may result from the holographic metacognitive processes in developing speech at the doctoral thesis writing. Data have been collected for reflection using hermeneutics based on two points: 1. The discursive result of seven speakers, four Doctors and three PhD students in scientific event: First Meeting Metacognitive. An epistemological and holographic approach to the deconstruction of doctoral text. 2. The insertion of metacognition and metaknowledge doctoral theses. Concluding that both metacognition as metacognition should be considered in the fifth level studies. It is intended with this article give a boost to the development of the doctoral dissertation in Tax Sciences in Venezuela.

### **Keywords**

Holographic metacognition, metaknowledge tax, doctoral Speech.

### **Sumario**

Sección 1. Introducción. Sección 2. Metacognición. Holográfica. Sección 3. Metaconocimiento de la Tributación.

### **Sección**

#### **1. Introducción**

La cultura de producción del conocimiento tiene su mayor nivel de uso en los estudios de quinto nivel en los cuales el autor de la tesis doctoral debe dar un aporte inédito a la ciencia. En Venezuela se cuenta con estudios Doctorales en diferentes ciencias pero se observa que las Ciencias Tributarias no poseen su representación en los Programas Doctorales como tal. Esto se revela como una ventaja comparativa para aquellas Universidades las cuales deseen asumir este reto. Este artículo destaca la importancia que desde el Programa Doctoral en Ciencias Administrativas la Universidad de Carabobo con la tesis Doctoral: Modelo de Cultura Tributaria elaborada por Villalba (2008) y Ciencias de la Educación se le ha otorgado a las Ciencias Tributarias y desde el Programa Doctoral en Ciencias de la Educación con la tesis doctoral: El sentir complejo del verbo cuyo producto teórico condujo a la creación de una Episteme Tributaria elaborada por Guillén (2010). Esa importancia se muestra al destacar el papel que ha tenido la metacognición y el metaconocimiento. La psicología cognitiva ha realizado con los conceptos de metacognición y metaconocimiento uno de los más valiosos aportes a las ciencias. Flavell (1976) refiere, a la metacognición, entre otras, al control activo y a la consecuente regulación y orquestación de estos procesos en relación con los objetos de conocimiento refieren, normalmente al servicio de alguna meta concreta u objetivo.

Por otro lado, el mismo autor ofrece una primera aproximación al término metaconocimiento, haciendo referencia al conocimiento de uno mismo respecto a los procesos cognitivos y sus productos o a cualquier relevancia con ellos, como ejemplificación, las propiedades de la información o los datos relevantes para el aprendizaje. Por ello, se afirma que según este autor son sinónimos. Se aplicó el término holográfico y así se pretende que su impacto ocurra como aquellas ondas que se forman en un caudal de agua al lanzar dos piedras. La holografía tiene sus principios y su historia. De acuerdo a este aspecto, Martínez (2002) El principio holográfico fue descubierto por Dennis Gabor en 1947. Su aplicación solo se obtuvo con la aparición del rayo láser en la década de los años sesenta y explica como las ondas producidas por dos piedras lanzadas en un estanque de agua chocan, interactúan y se contrarrestan en el punto de encuentro, así dos rayos láser que se encuentran producen un patrón de interferencia, que puede ser grabado en una placa fotográfica. Los principios holográficos abren impresionantes alternativas al criterio convencional de la relación entre las partes y el todo. El intelecto es, entonces, de por sí, un constitutivo de su mundo. Estas ideas no se quedan encerradas en el ámbito filosófico, sino que trascienden a la cultura y cristalizan en el general y universal

proverbio. «Todas las cosas son del color de la lente con que se miran». Las diferentes miradas provienen de discursos, el de la intersubjetividad tributaria, el plano mental, el del conocimiento, el escritural, el de la gerencia académica: investigación, docencia, el plano del trabajo. El discurso teórico doctoral se presenta como experiencias interpretadas de los autores de este artículo quienes han transitado por el momento de desarrollo de su tesis doctoral. En el metacognoscimiento tributario cada ciudadano-contribuyente tiene su percepción del modelo de cultura tributaria dependiendo de su postura política, de su visión de país y del paradigma donde se ubique, para lo cual se debe aplicar estos principios a los fines de la conformación del nuevo modelo de cultura tributaria. Toda observación preexisten unos factores estructurales del pensamiento, una realidad mental fundante o constituyente, un trasfondo u horizonte previo, en los cuales se inserta, que son los que le dan un sentido a la cultura tributaria. Los mecanismos psicofisiológicos tienen una tendencia natural a funcionar con bloques de información. Bloque de conocimientos, en una clase de experiencia o categoría, le da el «significado», pues lo integra en su estructura o contexto. El significado tributario individual al sumarlo, se invierte en un indicador en el contexto asumiendo una postura de acuerdo al paradigma.

## Sección 2

### Metacognición Holográfica

Seguidamente, se muestra en un primer momento con tres descriptores y su respectivo resumen la visión multidimensional del discurso doctoral en relación con la temática de la metacognición holográfica.

Villalba (2008). Intersubjetividad. Cultura Tributaria. Línea de Investigación. Materializar el antes, el hoy y el después en una disciplina del ámbito de las Ciencias Tributarias para su encaje dentro de las Ciencias Administrativas fue posible en el manejo del texto doctoral: Modelo de cultura tributaria en el contexto del paradigma emergente, debido a la inserción del autor y actor de la investigación en tanto sujeto de estudio en relación con su sujeto de investigación como parte de la conceptualización, desarrollo y puesta en marcha de una línea de investigación denominada Mega Tendencia tributaria la cual ha liderizado desde el año 2000. La intersubjetividad se ha manifestado en el rol de mediador, co y auto mediador a los fines de operacionalizar lo holográfico y lo epistemológico en dicho texto. Produciendo la transformación del sujeto-sujeto.

Hernández, (2008). Estética metacognitiva, paradigma emergente. Las imágenes ocupan un espacio en la mente, a veces son de una utilidad tal, que suelen representar la realidad aparente. La estética permitió, tras sucesivos actos metacognitivos, producir en el desarrollo de su tesis doctoral denominada: La solución creativa de problemas gerenciales en el ámbito de la Escuela de Administración de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Una aproximación desde un nuevo paradigma. Que ello ocurriera... El salto de lo cuantitativo a lo cualitativo en medio de

incertidumbres y recorriendo una espiral hermenéutica fue dado, al darme cuenta de la interconexión entre ondas y partículas desde el paradigma emergente. Brotó desde la semilla pictórica germinal de mi mente, un fruto estético de características genuinas para una tesis doctoral como representación de la realidad aparente.

Ramos (2008). *Metaconciencia, infinito, Enfoque Ontosemiótico*. La siguiente reflexión no pretende ser un estudio exhaustivo, mucho menos se podría afirmar que es una investigación teórica que contempla todas las aristas de una indagación científica. La presente es una reflexión, muy personal, pero por el hecho de ser personal, no pierde su valor teórico, ya que se encuentra respaldada por el mundo de la experiencia de la autora. Las ideas en esta reflexión, se dispersan en una secuencia de puntos no colineales, pues hay un intento de deliberación que va más allá de lo estrictamente formal. El objetivo es llamar la atención sobre el plano, ya sea el plano Cartesiano, los planos vectoriales  $n$ -uplas, o bien los distintos planos recurrentes de la mente y el espíritu del hombre, enfatizando la metaconciencia transfinita sobre ellos. La autora desdobra su discurso ubicándose, al menos, en dos escenarios a la vez. Primero devela el escenario interior, donde el ser toma conciencia de su ser (metaconciencia), en este instante hay un encuentro del yo y el plano abstracto. En una segunda escena se devela una postura dentro del Enfoque Ontosemiótico EOS para entender- lo ostensivo y no ostensivo- del plano Cartesiano, sin dejar de lado, la metaconciencia del objeto abstracto plano... Por último, se vuelve al escenario plano Cartesiano visualizando los diferentes constructos que hacen vida en él, para luego detenerse en el más conflictivo y a la vez más cercano a la esencia del ser «el infinito». Una de las conclusiones que deja entrever la autora es la gran versatilidad y coraje imaginativo de las matemáticas para enfrentar y entender el mundo

Ferreire (2008). *Metaescritura, Deconstrucción, Metacognición*. La finalidad de esta ponencia es la realización de un ameno ejercicio de metaescritura acerca de lo que ha sido el desarrollo de la investigación doctoral, sustentada en el controversial paradigma de la complejidad; para lo cual se entiende por metaescritura, una técnica de escritura deconstructiva, que invita al autor a escribir sobre el proceso de escritura, dentro del mismo texto que está creando, es decir, que atrae la atención a la experiencia de su propia obra, incluyendo razonamientos relacionados con la entidad del texto. A este proceso subyace inherentemente, la metacognición, es por ello que el ejercicio transcurre en una serie de momentos metacognitivos, los cuales son: 1) el conocimiento de lo que conozco sobre la complejidad y cómo ha sido elucidado este paradigma epistemológico en el proyecto doctoral, 2) la precisión de unos principios, que aún no se habían perfilado en el desarrollo del proceso investigativo y 3) el reconocimiento lo que se ha avanzado en la reforma del pensamiento de la investigadora, para lograr el ajuste de un conocimiento de la condición humana-docente en la zona rural, pertinente al paradigma de la complejidad.

Amaya (2008). *Metacognición, formación docente, procesos*. El concepto de metacognición, integrando dos vertientes: la de Flavell y la de Brown (Crespo,

2000), hace referencia al propio conocimiento de los procesos y productos cognitivos y a la regulación de dichos procesos. Pensar en el desarrollo profesional del docente, exige crear y promover espacios de construcción del conocimiento acerca de qué es la formación y los elementos que entran en juego en dicho proceso. Un primer acercamiento hacia la comprensión de cómo se activan procesos metacognitivos en la formación docente lo hacemos a través de las ideas de W. Von Humboldt. Para él, la formación se refiere a «algo más elevado y más interior, al modo de percibir que procede del conocimiento y del sentimiento de toda la vida espiritual y ética» (Gadamer, 1999). Las tendencias actuales de la formación continua o permanente del docente apuntan a que el proceso formativo de los docentes debe articular cuatro elementos constitutivos: competencias pedagógicas, características desde lo personal, investigación y producción de conocimientos. Pero, tal como lo señala Gadamer, no es posible comprender una práctica social desde una posición ajena a ella. Sólo los involucrados en estas prácticas a través de un proceso autorreflexivo pueden incorporar críticas a sus interpretaciones naturales del mundo, críticas que pueden apuntar a las tradiciones, creencias, costumbres y valores sobre las que se basan tales interpretaciones y que responden a verdaderos procesos metacognitivos.

Morloy (2008). Metacognición- Transformación-Conocimiento, Educación factor fundamental que debe generar en y desde sí, bienes y servicios, herramientas, ante el dinamismo y la incertidumbre, que enfrentará el doctorando, particularmente en elaboración del texto de futura tesis doctoral, producto que deberá representar una contribución al conocimiento humano. En 1605, Bacon, reafirmó una verdad histórica, el que tiene conocimiento tiene ventaja, con la frase, «El conocimiento es poder». La metacognición, mirada como acción de aprender, tomando las siglas P.O.D.E.R, pudiera inferirse: P (Planificar), O (Organizar), E (Ejecutar), D (Discernir), R (Reaprender) necesario para elaborar el discurso del texto doctoral. Burón, (1996), no difiere de las expresadas anteriormente, destacando cuatro características de la metacognición: 1° Llegar a conocer los objetivos que se quieren alcanzar con el esfuerzo mental. 2° Posibilidad de la elección de las estrategias para conseguir los objetivos planteados. 3° Auto-observación del propio proceso de elaboración de conocimientos, para comprobar si las estrategias elegidas son las adecuadas. 4°. Evaluación de los resultados para saber hasta qué punto se han logrado los objetivos, que conducirá a la elaboración del texto y futura tesis doctoral.

Perlasca (2008). Metacognición, trabajo, globalización. Se trata de hacer una aprehensión de las transformaciones que se están dando en un mundo globalizado invocadas en la metacognición del trabajo para alcanzar un mayor nivel de complejidad en la configuración estructural sistémica de la realidad, en cuanto totalidad organizada perentoriamente y constructivamente, en proceso de organización; tratando de alcanzar un orden a través de la fluctuación que arroja la propia construcción teórica del trabajo en la actualidad. Esto es considerado como el análisis comprensivo de la teoría para alcanzar una visión del sentido explicativo. La metacognición es entendida como una serie de actividades y funciones cognoscitivas llevadas a cabo por una persona a través

de procesos intelectuales que viabilizan el recabar, analizar, evaluar y construir información que a su vez le permiten conocer, controlar y autorregular su propio funcionamiento intelectual; y aquí es abordada desde las transformaciones que están ocurriendo en un entorno globalizado y que impactan determinadamente los procesos productivos, el mercado de trabajo y la formación; planteando una serie de retos, entre ellos el cómo lograr que esas transformaciones favorezcan la equidad y no la segmentación.

En un segundo momento, se muestra el discurso en el texto doctoral con la acción de Metacognizar. Guillén (2010).

Este sentir aporta una reflexión sobre la metacognición al considerarla una experiencia del escuchar el escuchar, permitiendo entre tantas otras cosas la posibilidad de expresar la audición interna, que no es más que la voz esa voz que penetra el sentido de lo propio, cuando lo propio domina eso que ha dado por denominarse «yo interno», el que nadie observa, es sólo autoobservación en vigilancia permanente del escucharse o no a sí mismo, cuando ello ocurriera podría decirse que estamos en monólogo del yo, una suerte de visión egoísta, la del self. Ahora bien, corresponde en esta tesis doctoral dar cuenta de la metacognición directamente para ofrecer descripciones implicantes de un ser en monólogo y en diálogo como si esas dos formas comunicacionales fuesen tan sólo una yuxtaposición de uno mismo o una conjunción del sí mismo, entrañando toda posibilidad de fundirse en la palabra: la del uno mismo para con uno mismo. Monólogo introspectivo de una dialógicidad la cual confiesa a cada paso lo inexplicable de lo inexplicable en su reconocimiento metacognitivo de un darse cuenta que a su vez es holográfico en su representación metafórica de síntesis para una aproximación epistemológica. Y he aquí precisamente, la aprehensión de la reflexión teórica emanada del evento, científico denominado: 1er. Encuentro metacognitivo: Una aproximación epistemológica y holográfica en la deconstrucción del texto doctoral (2008), cuya Coordinación estuvo a mi cargo. Escuchar, fue el ejercicio metacognitivo holográfico epistemológico preponderante durante la realización del citado evento, ya que, se programó para escuchar, atendiendo a la dialéctica del oír en Gadamer (1988) quien ofrece la siguiente descripción:

El que oye es interpretado y tiene que oír lo que quiere y no lo que desea, no puede apartar su oído como puede hacerlo con la vista mirando en otra dirección. (pág. 193).

Esta fue una oportunidad estratégica del escucharme, del escucharse para lograr síntesis reconstructivas del escucharnos en planos epistemológicos y ontológicos, permitió la comprensión del discurso teórico reflexivo de otros, cuyos elementos direccionadores desde las más fecundas frases de los 11 ponentes, 8 Doctores y 3 Doctorandos en su originalidad discursiva producto de sus experiencias investigativas, sustentadas por sus propios argumentos teóricos y por clásicos diversos como Flavell, Martínez, Priggogine, Aristóteles, Font, Godino, Descartes, Planck, y otros tantos reconocidos.

En atención a ello, se ha decidido mostrar el alcance del tratamiento discursivo multidimensional de contenido de las ponencias las cuales tienen pertinencia directa con esta tesis, ya que los verbos representan contraposición, complementariedad y afinidad y es de esa manera que en la Educación Superior, se coexiste con verbos, por ello se considera lo humano desde los cuatro componentes del lenguaje: escuchar, hablar, leer y escribir asumiendo el «ser» en representaciones metafóricas. Para así mostrar el sentir en su manifestación compleja en el ámbito de la Educación Superior. Escribir, es el pasaje discursivo último en toda tesis doctoral o trabajo de investigación, es en ese sentido que se privilegia al ser escrito por considerarlo la síntesis de los tránsitos anteriores del lenguaje. Pero entonces cabría preguntarse ¿Cuál es el verbo representante de la metacognición en tanto aproximación epistemológica y holográfica en la deconstrucción del texto doctoral?

Metacognizar, es la respuesta y se expresa en su sentir complejo en otros verbos generados a partir del desarrollo de las ponencias del evento científico. Focalizaré mi atención en la construcción de los procesos en el plano, los cuales incluyen los verbos. Metaconcienciar y Metaestetizar.

Ahora bien, en la práctica discursiva retroactiva, se tiene la valoración desde esta tesis, como creación intelectual del evento científico: 1er. Encuentro metacognitivo: Una aproximación epistemológica y holográfica en la deconstrucción del texto doctoral (2008), que para Metacognizar habrá de transversalizar por dos acciones del sentir complejo del verbo: Metaconcienciar y metaestetizar. Metaconcienciar Es la acción de darse cuenta del darse cuenta de nuestro ser de la ubicación en el plano, tanto en el plano de una hoja de papel en blanco o en su traducción tecnológica de hoja electrónica (Word), a la cual se le dará vida según sea la forma que su autor decida otorgarle, bien sea con los rasgos escriturales, o con rasgos pictóricos, o con ambos.; y como también al plano mental y al infinito. La reflexión sobre el plano ocurre porque es en él, en su lugar donde se ubica el ser escrito, ese hábitat de la acción y del movimiento, contradictoriamente siempre será estático aunque el mundo de las representaciones intente transformarlo, él se erige muy a pesar de quienes lo intentamos transformar, esplendorosamente plano.

Ramos (2005). Desarrolló en su tesis doctoral conjuntamente con los integrantes de la línea de investigación Enfoque Ontosemiótico de connotada nivel internacional y cuyo centro de investigación se encuentra en la Universidad de Barcelona España de la cual es egresada, los criterios de idoneidad, siendo estos: a) Idoneidad epistémica se refiere al grado de representatividad de los significados institucionales implementados (o previstos), respecto de un significado de referencia. b) Idoneidad cognitiva, expresa el grado en que los significados pretendidos/implementados estén en la zona de desarrollo potencial de los involucrados c) Idoneidad interaccional, grado en que las configuraciones y trayectorias dialógicas permiten, por una parte, identificar conflictos semióticos potenciales (que se puedan detectar a priori), y, por otra parte, resolver los conflictos que se producen durante el proceso comunicacional, En tal sentido, Ramos (2008) argumenta desde su experiencia como docente de Matemática I

y II de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de Carabobo, Investigadora en didáctica de la Matemática y participante activa de esa línea de investigación y comenta que el objetivo es llamar la atención sobre el plano, ya sea el plano Cartesiano, o bien los distintos planos recurrentes de la mente y el espíritu del hombre, enfatizando la metaconciencia transfinita sobre ellos

El discurso se desdobra, ubicándose, al menos, en dos escenarios a la vez. Primero devela el escenario interior, donde el ser toma conciencia de su ser (metaconciencia), en este instante hay un encuentro del yo y el plano abstracto. En una segunda escena se devela una postura dentro del Enfoque Ontosemiótico EOS para entender- lo ostensivo y no ostensivo- del plano Cartesiano, sin dejar de lado, la metaconciencia del objeto abstracto plano.. Por último, se vuelve al escenario plano Cartesiano visualizando los diferentes constructos que hacen vida en él, para luego detenerse en el más conflictivo y a la vez más cercano a la esencia del ser “el infinito”. La discusión que nos involucra con el plano tiene su esencia en la deliberación metaconciente. Una discusión que comenzó en la relación dialógica pre-evento científico con la autora de esta tesis doctoral a los efectos de ubicarse en la deconstrucción del texto derridiano, de inmediato surgieron las siguientes inquietudes: ¿Cuál es la relación de la acción en el plano?, ¿Somos infinitos infinitivos? Todas estas preguntas se arremolinan en el proceso de darse cuenta que uno se da cuenta, el tener conciencia de que uno tiene conciencia es difícil de explicar. También podemos diferenciar dos tipos de conciencia: la conciencia de sí mismo o metaconciencia. La primera, la conciencia básica, habita en nuestro cerebro reptil y es la responsable de nuestras respuestas instintivas. Pero la otra, la conciencia más estructurada, más profunda, sólo se instaura en los momentos que nos detenemos a pensar sobre la esencia de nuestros actos. Sólo cuando hago conciencia de mí, cuando me doy cuenta que existo, y que soy responsable de mi existencia, entonces estoy en el punto crucial de la conciencia, estoy haciendo historia de mi mismo, pues le doy la mano a mi metaconciencia para entender mi esencia.

Pero cuando hacemos consciencia y nos preguntamos ¿Dónde me puedo ubicar en el plano?» y me refiero al plano Cartesiano. Resulta imposible, ni mi figura puede ser plana, sería una muñeca de papel, sin volumen, sin profundidad de mis zonas curvas, ni mi pensamiento puede ser plano, no tendría movimiento alguno, no podrá trascender en los tiempos verbales. Ni siquiera mi escritura es plana, en todo caso ¿Podría ser plana cuando sólo transcribo? Pero difícilmente sólo transcribo, hay otros elementos como la intención, la percepción, el análisis, el diálogo-monólogo o el diálogo-intersubjetivo, entre otros, que me llevan a diversos planos o que en última instancia desencadenan una intersección de varios planos

Ahora bien en el mundo de las creencias, concepciones, esquemas mentales, (filosofía de la conciencia) el plano es un sistema de coordenadas y quizás muchas cosas más, difíciles de saber, pues se hallan en la caja negra de la consciencia. En el Enfoque Ontosemiótico EOS, diremos que las acciones que nos llevan a discurrir sobre el plano nos dejan ver nuestra postura sobre el

mismo. La disposición a la acción sobre el quehacer del plano nos dicen que: Sólo es y será un objeto abstracto reducido. Una fragmentación del modelo espacio. Una pequeña parte del espacio tridimensional. El plano será una visión ingenua de una parte del espacio. Éste último, por cierto jamás será plano es curvo.

Pero volviendo a la hoja de papel, la hoja en sí, es un plano, pero puede ser usada para representar un espacio, ejemplos: el paisaje que expresa en su lienzo un pintor, el marcado tridimensional que asemeja un espacio, en este momento el plano deja de ser un simple plano bidimensional para pasar a ser una representación de un espacio que emerge del plano. La interrogante de interés es ¿Somos infinitos? Y la respuesta a la misma, es totalmente coherente con lo que se entiende por infinito. La evidencia habla por sí sola

El infinito como objeto matemático es un constructo complejo y fascinante a la vez, se evidencia la gran simultaneidad con la esencia del hombre. El universo está constituido por “materia y energía”. Materia es todo aquello que ocupa un espacio físico en cualquiera de sus tres estados, (líquido, sólido y gaseoso), concepto que abarca desde un protón hasta una galaxia. La energía, atendiendo a la definición que Einstein dio en su Teoría de la Relatividad, es la masa por la velocidad al cuadrado ( $E=mv^2$ ). La energía está constituida por materia en movimiento. Tanto la energía (Primera Ley de la Termodinámica) como la materia ni se crean ni se destruyen, únicamente se transforman. Sí la energía y la materia son indestructibles, eso significa que no poseen principio ni fin. Luego somos infinitos

Las siguientes interrogantes dieron vida a una discusión que obligó a los matemáticos a debatir sobre el constructo infinito ¿Cuántas almas caben en un centímetro cúbico? ¿Cuántos ángeles pueden bailar en la punta de una aguja? De acuerdo con Wittgenstein esta clase de preguntas no tenían ninguna aplicación porque, mientras ellas conjuran una “imagen” con esta imagen no podemos hacer nada. “La clase de todas las clases equinumerable con la clase de series infinitas”, así como “la clase de todos los ángeles que caben en la punta de una aguja”, es vacía en tanto no se encuentre un uso para ella. Tal uso, todavía, no sólo no ha sido descubierto, sino que debe ser inventado.

Por su parte Poincaré exclamaba: ¿Es posible razonar sobre objetos que no pueden ser definidos en un número finito de palabras? ¿Es posible aún hablar de ellos y saber que lo que hablamos tiene algún sentido? ¿O por el contrario, deben ser considerados inconcebibles? Para mí, no dudo en considerarlos mera nada. Aristóteles trató de enfrentar el problema del infinito a través de dos representaciones, dos concepciones complementarias y cuya interacción dialéctica ha influido el propio desarrollo de la matemática. Él distingue dos tipos de infinito; el infinito como un proceso de crecimiento sin final o de subdivisión y el infinito como una totalidad completa El primero es el infinito potencial y el segundo el infinito actual.

Karl Friedrich Gauss, Cauchy, Galileo. Todos ellos rechazaron de una u otra forma el concepto de infinito. Bolzano fue el primero en tratar de fundamentar la noción de infinito actual. Por último tenemos a Cantor quien

fue el creador de la teoría de conjuntos transfinitos y, siguiendo los pasos de Bolzano, consideró que la idea de una biyección sería el principio básico para comparar conjuntos infinitos. “Si existe una biyección entre dos conjuntos, podemos decir que dichos conjuntos son equipolentes o tienen la misma potencia” El término de potencia de un conjunto dio paso al término de número cardinal. Uno de los logros más grandes de la matemática como lenguaje ha sido su propio coraje imaginativo para enfrentar el concepto más inaccesible y paradójico que haya podido pretender la fragilidad temporal del intelecto humano: el concepto de infinito.

Una representación válida del concepto infinito es la Analogía del mismo con la que vemos en la famosa Cinta de Moebius Al observar la sencilla imagen de la cinta de Mobius, cinta elaborada sobre un mismo conjunto de elementos sustanciales de una misma cinta. Esta imagen del infinito al mismo tiempo tan compleja en lo que sugiere y, tan profunda en su significado nos deja abierta la postura de la conciencia del ser como un todo y a la vez único e irrepetible. La biyección, propia de la esencia del ser con el universo, indica lo irrefutable de que somos infinito en esencia. ¿Si observamos con vehemencia, el lazo de la imagen cinta, veremos que cualquier punto particular de esta cinta de Mobius es en apariencia “dos lados”, pero que si la apreciamos bajo el concepto de conjunto, si la recorremos, tiene en realidad “un solo lado”? ¡Así es la realidad aparentemente dual o múltiple! ¿Qué pasa si ponemos el odio arriba y el amor en la parte de abajo? Veremos que uno es la extensión del otro, pues no hay brechas en la cinta, es densa y sin discontinuidad alguna.

Con las inquietudes compartidas con Ramos (2008), se logra comprender la relevancia del ser metaconciente quien desde su plano mental escasamente en blanco, por la abundancia de pensamientos, conocimientos y sentimientos que la ocupan, debe en condición de deconstructor de textos doctorales u otras investigaciones enfrentar desde ese plano mental agitado, turbulento, caótico en ideas, el plano de una hoja en blanco electrónica o de papel, estática, sin movimiento, sin caos hasta el momento crucial en el cual los rasgos escriturales o pictóricos representantes del plano mental permitan la creación del conocimiento. Allí lo curvo tiene preponderancia. Al reflexionar sobre el plano mental y el plano de la hoja se ubican los lugares específicos de ocurrencia del ser escrito de este tesis doctoral, quiere decir que permite dar cuenta de la práctica del verbo metaconcienciar, al darme cuenta que las acciones del sentir complejo del verbo están escritas sobre un plano (hoja en blanco) cuya procedencia es otro plano inmediato (plano mental), en consecuencia relacionando el discurso de Ramos (2008) con esta tesis se tiene que: Metaconcienciar es darse cuenta de ocupar el espacio escrito de un propósito, objetivo, intención, intensión, meta o fin los cuales se movilizan por la acción de un verbo en infinitivo.

El verbo en infinitivo al movilizar, es energía. Según la nueva física, la materia es una forma de energía y la energía es pura actividad. Queda en el olvido la vieja concepción de sustancias duras existentes en un marco estático de relaciones especiales Todo es proceso y movimiento. La energía y la materia se transforman, no poseen ni principio ni fin. Somos infinitos El infinitivo y el

infinito, poseen la misma raíz., su procedencia etimológica es que: No tienen fin. El infinitivo ser, ocupa un espacio reflexivo de transformación según su raíz coincidente con “Infinito”. Al infinitivo “ser” al considerarlo de mayor representación en su dimensión teológica, filosófica, lingüística y antropológica presenta rasgos de naturaleza generativa compleja los cuales deseo esbozar reflexivamente. El universo es un ser constituido por diversidad de seres, entre ellos el ser humano que en consideración de Morin “es una pajilla en ese universo”. La biyección ser universo-ser humano es infinita, si desde la postura teórica de Einstein asumo que somos materia al estar vivos, al dejar de estar, pasaríamos a la transformación en otro estado, vale decir que el ser «humus», el ser tierra, desde la dimensión antropológica, se trasladaría infinitamente a ser universo.

En la visión teológica se manifiesta lo infinito del ser, al aseverar que: polvo eres y en polvo te convertirás. Se interpreta entonces que ya somos parte infinita del complejo universo en la revelación de “ser” desde nuestro origen. Si soy polvo y me convertiré en lo mismo, no hay transformación de mi estado. Ya soy infinito. Aquí, hay una diferencia con la visión física de Einstein. Por extrapolación se puede afirmar que los verbos infinitivos de las investigaciones científicas son infinitos en sí, lo que marca la pauta de su finitud es su redacción como objetivo general, el cual necesariamente establece la contextualización de destino. A nivel metafórico el objetivo es un “recipiente”, contiene los elementos finitos de un verbo infinitivo infinito. Es por esa condición que las investigaciones poseen verbos generativos, es decir, un verbo general del cual se derivan verbos específicos o al revés. En esta tesis doctoral sólo se reflexiona sobre el máximo verbo generador, llámese propósito, fin, meta, objetivo u objetivo general los cuales representa el sentir complejo del verbo al Metaconcienciar que un verbo es uno y todo a la vez. Uno, por su potencia de acción y todo por sus posibilidades representacionales en cuanto a su función para la creación de conocimiento. Lo que en Matemática se llamaría infinito actual, por considerar según Aristóteles y más recientemente por Balzano, la totalidad. Metaestetizar :

Está referido a darse cuenta de la ubicación estética en el plano de las imágenes que han ocupado un espacio en la mente y por traslación proyectiva se han plasmado allí. El plano con tantas imágenes descriptivas-explicativas produce un efecto visual complejo por las dimensiones múltiples de las figuras utilizadas. Es en ese sentido que se privilegia la tesis doctoral en Ciencias de la Educación desarrollada por Hernández (2003), por contener abundantes elementos estéticos en su contenido, por una parte; y por ser la única en su modalidad visual estética desde 1996 al 2009 en la Facultad de Ciencias de la Educación de la Universidad de Carabobo, con este antecedente estético, se le solicitó a esta autora una ponencia desde la perspectiva metacognitiva y holográfica en la deconstrucción del texto doctoral. Reflexiona sobre la estética, no asumida por ella como tal en el 2005 sino por los múltiples encuentros y reflexiones sobre su tesis realizados por la autora de esta tesis, vale mencionar; Nuevos refugios de la metáfora en una tesis doctoral Guillén (2008). Permitió

un análisis desde su estructura, teniendo que la rigurosidad del método científico cuantitativo ha exigido por siglos, una forma discursiva igualmente rigurosa, lo que ha permitido presentar con suficiente claridad, los fenómenos o problemas pretendidamente investigados. Tal claridad, no ha sido más que, la manifestación de la literalidad. El espacio para la metáfora, por supuesto ha estado restringido. Con el auge del método cualitativo en las ciencias sociales, la problemática parece ser otra: lo metafórico clama por coexistir con lo literal a los fines de dar cabida a nuevas construcciones o ensoñaciones científicas, si es que acaso pueden llamarse de esa manera. Y es esa dinámica, que se desea mostrar esta coexistencia, en una tesis doctoral en Educación denominada: “La solución creativa de problemas gerenciales en el ámbito de la Escuela de Administración de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Una aproximación desde un nuevo paradigma” cuya autora es como ya se refirió es Hernández, la estructura capitular se presenta en forma particular, aquí sólo reflexionaremos sobre el primer capítulo, el cual alude a la metáfora y lo desarrolla en el sentido figurado de siluetas que van apareciendo desde: la mente de la investigadora, las evidencias intersubjetivas con los sujetos de estudio involucrados, las formulaciones hasta llegar a los fundamentos teóricos, algo sucedió que hizo repentinamente aparecer el contexto en su literalidad, y reaparece lo metafórico en su concepción de interacción dialógica: consigo misma y con los autores. Luego, se retoma el convencionalismo literal de lo científico en su estructura descriptiva, y se muestra quizás, como una necesidad expresiva de la investigadora unas figuras pictóricas ya no imaginarias, sino reales para representar las explicaciones y emerge nuevamente, la metáfora en diálogo con el contexto venezolano, luego se afianza en las figuras hasta saciar lo imaginario-real o real –imaginario y logra manejar nuevamente lo científico en su rigor de formulación de objetivos y propuesta, sucediendo un ¡Epa! ¡Detente! ¡Aterriza! Así, construyó su sujeto de estudio mezclando, religando, potenciando las palabras para que flexibilicen su propia linealidad, una evidencia insoslayable del uso metafórico para la construcción de teorías en las Ciencias de la Educación en el ámbito local como lo constituye la Universidad de Carabobo. Luego, sucedió el proceso de estética metacognitiva el evento científico doctoral que a continuación se expresa:

El salto de lo cuantitativo a lo cualitativo en medio de incertidumbres y recorriendo una espiral hermenéutica fue dado, al darme cuenta de la interconexión entre ondas y partículas desde el paradigma emergente. Brotó desde la semilla pictórica germinal de mi mente, un fruto estético de características genuinas para una tesis doctoral como representación de la realidad aparente, la cual estoy reconociendo en un acto metacognitivo posterior a ello. La construcción del sujeto quedó expresada en la tesis bajo la imagen de siluetas. Las preguntas ¿Cómo y Por qué? irradiaron el proceso investigativo, inspirando a la autora y produciendo respuestas metodológicas y epistemológicas, de allí que se tenga: ¿Cómo se desarrolló el proceso de pensamiento en la investigadora? ¿Por qué fue de esa manera y no de otra? En el comienzo hubo duda sobre lo que debía privilegiarse en el estudio. La teoría,

o el método. Después de reflexiones, análisis, síntesis, proyección del pensamiento hacia el fenómeno de interés; la metacognición, el uso de imágenes, el diálogo con el sujeto de investigación; con los autores y con la autora, hizo brotar desde la semilla pictórica en la mente de la investigadora, que contribuiría a aclarar el panorama y a producir un fruto estético que redimensionó los hallazgos de la tesis doctoral.

La respuesta fue, que no era posible en un enfoque cualitativo, emplear la fragmentación; en lugar de esto, lo que tenía cabida, era el uso de un enfoque integrador y visión holística de teoría y método. Ambos, en un abrazo permanente, fueron envolviendo las ideas que constituyeron la materia prima para la construcción del sujeto de estudio. El enfoque integrador y visión holística, fue posible usarlos sin que se suscitara una ruptura epistemológica, ya que, si bien la detección y formulación de la necesidad se efectuó desde el paradigma tradicional, el proceso de construcción del sujeto de estudio y de la propuesta orientada a transformar la realidad existente para ese momento, se preveía desarrollar en el marco de la nueva manera de pensar, el llamado paradigma emergente, o ecológico, que es holista e integrador. Esto condujo a que la tesis tuviese a lo largo de su desarrollo, los mismos fundamentos teóricos. De esta manera, la teoría del diseño del estudio de caso cualitativo y del sujeto de estudio y de la propuesta, se iba entretejiendo, ocasionando imaginariamente una tela con hilos multicolores, y generándose metateorías que se encuentran en los fundamentos teóricos de la tesis doctoral. Por ser una forma de pensar y desarrollar procesos de investigación de la investigadora, en ésta, igual que en otros estudios, se emplearon imágenes para ilustrar el texto y lograr con esto, una mayor comprensión de los lectores y de sí misma.

Una diversidad de imágenes, que en su conjunto revelan que el problema cualitativo surge debido a que bajo el nuevo paradigma hay unas exigencias para las cuales, resulta insuficiente la manera de percibir el mundo desde el paradigma tradicional. Una de esas imágenes, toma como punto de partida el recuadro identificado con la frase “Presencia de crisis de percepción del mundo”, la cual revela que desde el paradigma tradicional se privilegia la objetividad que involucra la concepción de separación del sujeto investigador y del objeto investigado, así también significa que sólo lo medible y lo cuantificable, goza de relevancia para ser estudiado desde el punto de vista científico.

Partiendo del cuadro que contiene la expresión. «Presencia de crisis» se muestra el conjunto de flechas identificadas como insuficiencias y están asociadas a distintos conceptos que tienen su origen en el paradigma tradicional y que se reconocieron en este Estudio vinculados con los conceptos de desarrollo económico, con participación del pensamiento de tipo lineal, con el uso sólo del lóbulo cerebral izquierdo y con el empleo de la educación con los rasgos que ha promovido el paradigma mecanicista Newtoniano- Cartesiano. El sentido que indican las flechas apunta hacia una segunda pantalla que tiene inscrito “*Para resolver problemas*”. En el medio de las dos pantallas se encuentran enunciadas cinco tipos de insuficiencias con los rasgos que caracterizan estos fenómenos bajo el paradigma emergente. La idea central de lo que hemos querido

expresar a través de un gráfico y la presentamos a través de la siguiente hipótesis: Para la solución de los problemas complejos e inciertos de hoy, resulta insuficiente el paradigma tradicional y sus propuestas, ocasionándose una crisis originada por un tipo de percepción del mundo que es insuficiente, como lo es el modelo de donde dicha manera de percibir deviene.

Se asume el reto de encontrar como causa de la crisis, entre otras, la percepción, por lo cual la asume como una categoría, distinguida como «tipo de percepción». Este recoge lo expuesto en otra ilustración. La crisis es ocasionada por el empleo de un tipo de percepción del mundo que ya es insuficiente para relacionarse con los problemas complejos que existen actualmente. Al comparar los rasgos en el mismo contexto en momentos diferentes, emergió dicha categoría, que vinculó cinco conceptos, para generar un supuesto con cinco variables, mostrados en el mismo gráfico

El gráfico ya precitado, presenta a manera de supuesto tentativo la idea de reformar la antigua y restringida visión del mundo que admite solo lo medible y cuantificable, para lograr una nueva concepción del mundo holística y ecológica. Este esquema presenta cinco conceptos que están vinculados por la definición de la nueva concepción del mundo; de ella se originan cinco factores, presentados en el gráfico tres, que sintetiza la posible solución que según Guba resulta de la interacción o yuxtaposición de dos o más factores.

La idea contenida en otro gráfico, la presenté mediante la segunda hipótesis: El fomento de un nuevo tipo de concepción del mundo asociada al empleo de ambos paradigmas (el tradicional y el emergente), concepto de desarrollo sustentable, el potencial del todo cerebral, pensamiento integrador; (lineal e intuitivo, analítico, sintético, fragmentado y creativo), y concepción educativa holística y ecológica apoyada en la fundamentación de una educación para la vida, promovió la adquisición de conocimiento y el desarrollo de habilidades para la solución de problemas complejos, en condiciones de incertidumbre.

### **Sección 3**

#### **Metaconocimiento tributario**

##### **Principio del formulario**

En la presente tesis doctoral Villalba (2008) hemos tomado la decisión de analizar el metaconocimiento desde la perspectiva de Sánchez M. (1996) aplicado a la información suministrada por los expertos en las entrevistas a profundidad que se les hiciera.

A tales efectos asumimos la definición de metaconocimiento dada por Favell y Selma citado por Sánchez. “Conocimiento acerca del conocimiento y acerca del conocer, capacidades y limitaciones, de lo que una persona espera conocer de sí mismo y otros como conocedor y pensante”. Igualmente al respecto Brown

citado por la autora arriba mencionada al señalar «Son habilidades cognitivas que facilitan la adquisición, uso y control del conocimiento».

Para esta tesis doctoral, los expertos han sido seleccionados de acuerdo a esos rasgos de competencia descritos en la definición, derivado de los procesos mentales por los cuales han transitado en el ejercicio profesional.

En armonía con las estrategias para alcanzar el modelo los expertos serán representados a través de seis (6) principios tributarios que de acuerdo a la interpretación realizada por sus aportes quedaron configurados como: Igualdad, Legalidad, capacidad Contributiva, Eficiencia, Proporcionalidad y Progresividad.

Dado lo pertinente de los rasgos o características presentadas por Sánchez, varias veces mencionada, evidenciado en las características enunciadas en, *Persona que conoce más acerca* de la cultura tributaria, en ese sentido asumimos los catorce (14) rasgos expresados por Sánchez M. (Ob. Cit.) presenta en su estudio titulado procesos Básicos del Pensamiento y que a continuación se describen en función de los principios tributarios entrevistas.

### **Conocen que Conocen más**

Los seis (6) expertos representados en la presente tesis doctoral como principios tributarios, como arriba se expresa, demuestran competencias tanto académicas como profesionales, cada uno dentro de sus espacios donde se desenvuelven, docentes-investigadores en las disciplinas tributarias a nivel de pre y postgrado, así como en el ejercicio profesional en el área de conocimiento que por más de una década han demostrado capacidad en la resolución de problemas tributarios.

### **Tienen en la mente mejor organizada lo que conocen**

Se evidencia en los títulos que cada uno obtuvo sus competencias a nivel de pregrado y en estudios superiores, cuatro (4) de ellos especialista en Gerencia Tributaria (antes Gerencia Fiscal), Un (1) Doctor en Economía y otro Magister Internacional en Ciencias Tributarias por ello palpables y organizado en las respuestas suministradas al momento de la entrevistas en relación a sus capacidades.

### **Tienen más accesibilidad para recuperar los conocimientos adquiridos**

Esto se evidencia en la forma como fueron respondida las interrogantes formuladas en el momento de la entrevista que por su experiencia obtenida a través del ejercicio profesional.

### **Saben cómo aprender más acerca de lo que conocen**

Por su experticia profesional y académica tienen la competencia para autoevaluarse y tomar la decisión en un momento oportuno el emprender

acciones que le permitan obtener mayor información.

#### **Saben llegar a la información que necesitan**

Evidentemente que el tener demostrado el perfil académico con la o las titulaciones en el área del conocimiento, han corroborado a través del ejercicio profesional y luego de autoevaluación, planifican que tipo de estrategias utilizar para tener acceso a la información que necesitan, esto se obtiene por medio de la estrategia que aporta la investigación.

#### **Están conscientes acerca de sus potencialidades y limitaciones**

Al tomar decisiones acerca de ejecutar o desarrollar una actividad en el área tributaria, cada uno de los principios tributarios que representan a los expertos, demuestran sus potencialidades así como sus limitaciones a través del perfil de competencia

En el caso que nos ocupa cada uno de ellos han demostrado en el dialogo establecido y registrado en el formulario de la entrevista donde están esas fortalezas y debilidades para emprender los cambios pertinentes.

##### **- Saben aplicar sus conocimientos y habilidades**

Por las respuestas aportadas al momento de la entrevista quedo demostrado el proceso de ordenación o planificación de las mismas demostrando las habilidades o competencias con el posicionamiento en el ejercicio profesional en las asesorías, consultorías.

##### **- Saben cuestionar los desempeños propios y de otros**

Los principios tributarios a través del desarrollo de sus competencias académicas y profesionales, sus conocimientos han quedado demostrado en las secuencias con que fueron respondidas las interrogantes formuladas en la entrevista.

##### **- Están conscientes de sus logros y fracasos**

En lo individual están conscientes de sus logros que son el resultado de las metas propuestas al adquirir las competencias académicas desarrolladas en el ejercicio profesional mediante la resolución de problemas, en el lenguaje utilizado lo han demostrado en tanto que sus fracasos no son visibles.

##### **- Saben mejorar su desempeño en una tarea particular**

Al llegar a sus niveles de conocimientos están conscientes que optimizarlos está consciente que optimizarlos es a través de la investigación, por ello, cada

uno dentro del desarrollo de sus perfiles como docente-investigadores están involucrados en ella.

- **Saben diseñar, aplicar y evaluar las estrategias que utilizan**

Para posicionarse cada día más, hay que permanentemente autoevaluarse y rediseñarlas para que las posibilidades de mayor conocimiento sea cada vez más certera.

- **Saben lo que conocen y lo que les falta por conocer**

Evidentemente, se genera una auto percepción que conjugada con la incertidumbre, la complejidad en el conocimiento, determinan los ajustes académicos pertinentes.

- **Conocen las características y el grado de dificultad de las tareas**

Al momento de la entrevista, coincidieron en los rasgos por lo que atraviesa la cultura tributaria, así como lo problemático de sus tareas para lograrlo, esto nos ubica con la complejidad para lo cual han desarrollado habilidades para sobreponerse a ellas y alcanzar los objetivos.

- **Saben evaluar el mérito relativo de diferentes alternativas para resolver un problema o tomar una decisión.**

La opinión expresada por los Principios Tributarios ha demostrado a través de la planificación en el desarrollo académico y profesional, lo que les permite tomar decisiones complejas en épocas de incertidumbre.

Se previó y se practicó entrevistas a profundidad, para interpretar esa realidad de interés, que estuvo estructurada por una interrogante que contemplan un contexto globalizado, cambiante, con presencia de fenómenos complejos que interactúan, interretroactúan y reentran en ese todo que es el proceso y producto de la realidad, que se está construyendo, para llevarle las señales de los cambios que están ocurriendo en el contexto que deben ser consideradas y pasar a formar parte del nuevo producto

Las opiniones de los expertos entrevistados que se identificaron con los principios Tributarios, corroboraron la existencia de tendencias tradicionales. A su vez, al realizar la interacción con el contexto, conocimos la existencia de la llamada “nueva realidad”, en la cual penetramos y profundizamos en búsqueda de conocimiento y armamos como un rompecabezas, el andamiaje teórico que fundamenta el nuevo paradigma, así como los rasgos característicos que posee este paradigma y que lo impone a todos los fenómenos bajo su imperio.

En este Estudio hemos considerado fuente de criterio los rasgos presentes en las teorías que sustentaron el nuevo paradigma. Por tanto inspirados en estos criterios, a continuación presentamos dichos rasgos: el carácter relativo de los

fenómenos, incertidumbre y complementariedad, naturaleza constructiva de la realidad, epistemología, axiología, complejidad, toma de decisiones en condiciones de incertidumbre, metaconocimiento, Estos rasgos constituyen un perfil que deberá estar presente en los profesionales para desempeñarse con competencia en el marco del paradigma emergente.

Con estos rasgos construimos la idea central del sujeto de Estudio y organizamos el contenido del instrumento, tomando en cuenta criterios de coherencia, pertinencia y consistencia, a partir de un modelaje realizado por el autor, de las ideas expuestas por Gelatt.

Se previó y se practicaron entrevistas a profundidad, para interpretar esa realidad de interés, que estuvo estructurada por unas interrogantes que contemplan un contexto globalizado, cambiante, con presencia de fenómenos complejos que interactuaron, interretroactuaron y reentraron en ese todo que es el proceso y producto de la realidad, que se está construyendo, para llevarle las señales de los cambios que están ocurriendo en el contexto que deben ser consideradas y pasar a formar parte del nuevo producto.

Las interrogantes formuladas al grupo de expertos identificados por los Principios Tributarios son:

1.1) ¿Cuál ha sido la interpretación de la retroalimentación recibida por parte de los contribuyentes de la Gestión Tributaria?

1.2) ¿Considera que el organismo que gerencia la situación tributaria (SENIAT) responde a estos requerimientos?

1.3) ¿De acuerdo a su criterio exprese su parecer de algunos lineamientos para satisfacer esos requerimientos del contribuyente?

2.1) ¿Cuál sería los fundamentos teóricos que soportan la relación Fisco-Contribuyentes en el marco del paradigma emergente?

2.2) ¿Considera usted que el actual modelo de cultura tributaria vigente se afianza en un fundamento teórico definido? SI NO ¿POR QUÉ?

2.3) En base a su respuesta anterior pudiera usted enunciar algunos de ellos.

2.4) ¿Qué elementos podría agregarle al fundamento teórico del actual modelo de cultura tributaria, que elementos teóricos que podría agregarle que la mejoren?

3.1) Sobre la interpretación de los requerimientos del contribuyente y los elementos teóricos por usted aportado al vigente modelo tributario y cultural, proponga al menos cuatro elementos básicos de aplicación técnica metodológica para un modelo de cultura tributaria mejorado.

Hasta este punto del trabajo hemos acogido el método de observación directa y la técnica de entrevista a profundidad, previsto en las investigaciones cualitativas. Las descripciones e interpretaciones sobre las entrevistas realizadas se presentan en este capítulo cuatro (IV) del presente estudio.

Introduciremos un conjunto de ideas que sustentan la preservación de la práctica experimental; sobre este aspecto, desde los Principios de Incertidumbre, de Complementariedad y la Teoría de las Estructuras Disipativas en el marco del nuevo paradigma, redefinimos el experimento, acerca de lo cual, Lovett y

Bohr, ya citados, expresan lo siguiente:

Cuando experimentamos, lo que hacemos es plantear una pregunta más allá de los aparatos e instrumentos que inventamos, más allá de las definiciones técnicas que también inventamos para que cuadren con nuestro propósito, yace la pregunta... Nuestras investigaciones de la naturaleza se han vuelto más detallada, más sutiles, también muestras técnicas de medición, y en la región cuántica encontramos una limitación; en cualquier experimento el instrumento medidor debe interactuar con lo que investiga (p. 272 y 273).

Este contenido da cabida a los experimentos en los niveles de conciencia del papel de la pregunta en el instrumento que se está creando en el marco de este nuevo paradigma. También abre la posibilidad de interactuar con lo investigado. En nuestro caso asumimos la posibilidad de experimentar, usando las preguntas cómo y porqué; así también concebimos en la experimentación, desde la región cuántica y la existencia de sistemas abiertos no lineales, así como la existencia.

No hay duda que hemos adelantado hacia niveles más profundos de conocimiento sobre la región cuántica; para responder a nuestras preguntas, debemos apoyarnos en el experimento para obtener información y cabe preguntarse ¿Pero dependemos de la misma conexión causal que la ley de Heisenberg, ya citado, niega?, definitivamente es así. En el marco del paradigma emergente, es admitido retener los mismos conceptos aunque definiéndolos de manera diferente, por lo tanto en este caso nos referimos una conexión multicausal, no a la unicausalidad lineal del anterior paradigma.

En este nuevo modelo se considera la complejidad, la pluricausalidad, la retroacción y la recursividad. Es decir, que al experimento que promovimos en el presente Estudio de Caso, se le ha abierto un espacio desde las consideraciones de la Física Cuántica. El experimento lo definimos como relación multicausal.

De tal forma que en este nivel jerárquico de teorías desarrolladas en el capítulo II de la presente tesis doctoral, correspondientes a la propuesta, desembocan y se hicieron visibles todos los fundamentos teóricos del presente estudio descritos en los dos niveles precedentes, de donde estos emanaron. Estos fundamentos son los siguientes:

**2. La Teoría de la Relatividad**, la cual aportó la noción de que el conocimiento que se debe promover en el marco de este nuevo paradigma es de tipo relativo, es decir, que no hay cabida para verdades absolutas. Esta teoría nos hizo conscientes de que las dualidades espacio y tiempo, energía-materia y sujeto-objeto se transformaron en las unidades espacio-tiempo, materia-energía y sujeto-objeto. Para Zohar, ya citado, “La teoría de la Relatividad se refiere a la física de las altas velocidades y de las enormes distancias. Se sitúa a sí misma en una escala cosmológica y no tiene una aplicación virtual en nuestro mundo cotidiano” (p. 21).

**3. Del Principio de Incertidumbre de Heisenberg**, ya citado, obtuvimos el conocimiento sobre las diversas manera de medir la energía, sobre esto el autor

dijo lo siguiente: «Toda medición de posición o momento, o cualquier medición de energía en un instante específico, es inherente a una incertidumbre, igual cuando menos a la constante de Planck “ $p \times q > = 6.6 \times 10^{-27}$ ” (p. 270).

De acuerdo con este Principio de Indeterminación “q y p” no son independientes, mientras más precisa se hace una de ellas, más imprecisa se vuelve la otra. Según este Principio, las descripciones en ondas y en partículas se excluyen la una de la otra, mientras ambas son necesarias para lograr la comprensión completa del fenómeno que se estudia.

Según Zohar (ob.cit), “La declaración más revolucionaria y más importante que ha hecho la Física Cuántica, es aquella sobre la naturaleza dual de la materia y quizás sobre el propio ser, es consecuencia de su descripción de la dualidad onda/partícula” (p. 29).

Este aporte según el investigador en las funciones de mediador, co-mediador y auto-mediador nos iguala, en un nivel subatómico a todos los seres; todos los fenómenos, pueden describirse como partículas sólidas o como ondulaciones. La característica esencial es la incertidumbre, está sustituye el determinismo Newtoniano.

Zohar, ya citada, expuso el pensamiento del físico ruso Orlov de la manera siguiente: “Ante cualquier tipo de pensamiento dubitativo, resolutivo o creativo, el indeterminismo cuántico y los estados virtuales, deben desempeñar algún papel en la apertura del cerebro a todas las potencialidades latentes en la conciencia”.

### **Conclusiones**

Las ciencias tributarias requieren, necesitan en Venezuela expandirse hacia la apertura de estudios de quinto nivel en los cuales se construya, desarrolle y promueva la producción de conocimiento mediante la elaboración, desarrollo y aprobación de una tesis doctoral. Ello implica que ese conocimiento a ser producido tendrá unas características apreciadas científicamente si considera que los procesos metacognitivos o del metaconocimiento, lo holográfico revisten importancia desde el primer instante en el cual se tiene por lo menos la intención de elaborar una tesis donde el discurso tiene un espacio muy peculiar.

En este artículo el discurso ha sido la fuente primordial para la obtención de los datos tomando en consideración la participación directa de los autores de este artículo. Se puede afirmar que la psicología cognitiva en el abordaje teórico y práctico de la temática de la metacognición y/o metaconocimiento contribuye en la construcción del conocimiento del discurso doctoral. Esto se ha mostrado con dos ejemplos de tesis doctorales, una en el campo de las Ciencias de la Administración con enfoque hacia las Ciencias de Tributarias generada en el Programa Doctoral en Ciencias Administrativas y Gerenciales y otra en el ámbito de las Ciencias de la Educación con relación de las Ciencias Administrativas y Ciencias Tributarias. Esto ha pretendido ser una práctica holográfica en la cual se espera como en el principio que la representa, de dos piedras lanzadas en un

estanque de agua generen ondas. Las ondas serán en todo caso la réplica de sí mismas hacia el metaconocimiento en las Ciencias Tributarias desde un Programa que albergue los discursos a ser construidos a nivel Doctoral en Venezuela.

### Lista de Referencias

- Amaya, Rosa. (2008) Procesos de metacognición en la formación docente. (2008). 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.
- Burón, José. (1996). Enseñar a aprender: Introducción a la metacognición. Ediciones Mensajero. Bilbao.
- Flavell, John. (1993). El desarrollo cognitivo, Edit Visor/Antonio
- Flavell, John. (1976). Metacognitive aspects of problem solving. En L. B. Resnick (ed.): *The nature of intelligence*. Hillsdale. N.J.: Erlbaum, 231-
- Ferreire, Yaritza (2008). Metaescritura en la Complejidad de un discurso Doctoral. 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.
- Gadamer, Hans. (1988). Verdad y Método. Fundamentos de una hermenéutica filosófica. Ediciones sígueme. 3ra. Edición. Salamanca. España.
- Guillén Gladys (2008). Nuevos refugios de la metáfora. Ponencia presentada en el marco del evento doctoral, La metáfora en la inserción del texto doctoral. Facultad de Ciencias de la Educación. Universidad de Carabobo.
- Guillen Gladys (2010). El Sentir Complejo del Verbo, Tesis Doctora Ciencias de la Educación. Tesis aprobada con Mención Honorífica. Universidad de Carabobo-Venezuela.
- Hernández, Ángela de (2003). La solución de problemas gerenciales en el ámbito de la Escuela de administración de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Una aproximación desde el nuevo paradigma. Tesis Doctoral aprobada con Mención. Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Hernández, Ángela de (2008). Estética visual metacognitiva en el desarrollo de una tesis doctoral. 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.
- Martínez, Miguel. (2002). El paradigma emergente. Hacia una nueva teoría de la realidad científica. Segunda reimpresión. Editorial Trillas. México
- Morloy, Nayibe (2008). Metacognición para la transformación. 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
- Perlasca Ana. (2008). Metacognición del trabajo. 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
- Ramos Ana (2008). Metaconciencia del plano. 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, Leonardo (2008). Propuesta de modelo de cultura tributaria en el contexto del paradigma emergente: Tesis Doctoral. Aprobada Mención Publicación. Convenio UC-UNESR. 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.



---

**JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA**



**Los trasposos de mercancías, se consideran como un retiro o 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, respectivamente, se encuentra sujeto a gravabilidad con dicho tributo**

0190

Expediente: 2010-0025  
Sentencia: 00381  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: MARÍA CAROLINA  
AMELIACH VILLARROEL  
Fecha: 14/04/2015

Partes: FASCINACIÓN SABANA GRANDE C.A. vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT).  
Objeto: apelación ejercida por FASCINACIÓN SABANA GRANDE C.A. contra la sentencia N° 049/2008 de fecha 31 de marzo de 2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, mediante la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido el 23 de octubre del año 2006, por la sociedad previamente identificada, contra los actos administrativos contenidos en: i) Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2006/1767, de fecha 31 de julio de 2006, dictada por el Gerente General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en la que se declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA/DSA/2005-000185, de fecha 13 de abril de 2005; ii) Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA/DSA/2005-000185, de fecha 13 de abril de 2005, suscrita conjuntamente por la Gerente Regional y la Jefa de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del mencionado Servicio, en la que se determinaron obligaciones tributarias en materia de Impuesto al Valor Agregado para los períodos impositivos comprendidos desde el mes de enero del año 2002 hasta el mes de agosto del año 2003, multas e intereses moratorios por el monto total de trescientos setenta y un millones trescientos mil seiscientos doce bolívares sin céntimos (Bs. 371.300.612,00), reexpresado en trescientos setenta y un mil trescientos bolívares con sesenta y un céntimos (Bs. 371.300,61) y iii) «Acta de Reparación» N° RCA-DF-SIV2-2004-9177-000112, de fecha 25 de febrero de 2004, emanada de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en la que dejó constancia de las objeciones hechas a la contribuyente durante los referidos períodos fiscales.  
Decisión: Declara **1. SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por la contribuyente **FASCINACIÓN SABANA GRANDE, C.A.**, contra la sentencia N° 049/2008 de fecha 31 de marzo de 2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana

de Caracas, por lo que se **CONFIRMA** el referido fallo incluyendo la condenatoria en costas procesales a la contribuyente en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario. **2. SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil antes señalada, contra los actos administrativos contenidos en: **i) Acta de Reparación N° RCA-DF-SIV2-2004-9177-000112**, de fecha 25 de febrero de 2004, emanado de la División de Fiscalización de la **Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, mediante la cual se dejó constancia de la actuación fiscal practicada a la contribuyente durante los períodos fiscales comprendidos desde el mes de enero del año 2002 hasta el mes de agosto del año 2003; **ii) Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA/DSA/2005-000185**, de fecha 13 de abril de 2005, suscrita conjuntamente por la **Gerente Regional y la Jefa de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia**, a través de la cual se confirmó la *supra* identificada Acta Fiscal, razón por la cual se determinó el monto total de trescientos setenta y un millones trescientos mil seiscientos doce bolívares sin céntimos (Bs. 371.300.612,00), reexpresada en trescientos setenta y un mil trescientos bolívares con sesenta y un céntimos (Bs. 371.300,61), por concepto de Impuesto al Valor Agregado, multa e intereses moratorios, para los referidos períodos impositivos y **iii) Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2006/1767**, de fecha 31 de julio de 2006, dictada por el **Gerente General de Servicios Jurídicos del mencionado Servicio Nacional**, por medio del cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la señalada Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, los cuales quedan **FIRMES**.

“(Omissis...)”

Corresponde a esta Sala pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación judicial de la contribuyente, contra la sentencia N° 049/2008 de fecha 31 de marzo de 2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, por medio de la cual se declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Fascinación Sabana Grande, C.A.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo recurrido, los alegatos expuestos por la sociedad mercantil de autos en su escrito de fundamentación y los argumentos presentados

por el Fisco Nacional en la contestación a la apelación, se observa que las cuestiones a dilucidar se circunscriben a: **i) Incumplimiento de lo establecido en el artículo 178 del Código Orgánico Tributario de 2001;** **ii) notificación defectuosa;** **iii) violación al debido proceso, “derecho de legalidad y de presunción de inocencia”;** **iv) vicio de silencio de prueba y v) violación del principio de capacidad contributiva.**

(...)

Así, se observa lo siguiente:

(...)

### **5. Violación del principio de capacidad contributiva**

Denunció la representación judicial de la contribuyente la violación

del principio de capacidad contributiva, ya que la Administración Tributaria determinó impuestos por pagar en montos superiores a los realmente procedentes, al gravar la salida de mercancía a ser almacenadas según el contrato de depósito suscrito con la empresa Cohen de Venezuela, C.A. y no tomar en cuenta las “entradas de mercancías”.

Por su parte, expuso la representación judicial del Fisco Nacional, que (...) *en el caso de autos no se quebranta el mencionado principio, toda vez que se le está gravando a la contribuyente en relación a las operaciones de ventas efectuadas por ella misma, tal como se demuestra en la determinación efectuada por la fiscalización que se detalló anteriormente y se encuentra en el expediente administrativo que cursa en autos, dichas transacciones de ventas ponen de manifiesto la capacidad para la contribuyente de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, por lo que mal puede aducir la existencia de un desbalance entre las operaciones efectuadas con el monto del Impuesto a pagar*”.

Indicó el Tribunal *a quo* respecto a la presunta violación del principio de capacidad contributiva lo siguiente: “*Sería necesario una revisión minuciosa e integral de toda la relación jurídico impositiva que el administrado mantiene con el Fisco Nacional, pues sólo así podría establecerse con certeza la medida de su capacidad para soportar cargas fiscales, siendo ello una circunstancia de obligatoria probanza para la parte que pretende servirse de este alegato. Sin embargo ello no ocurrió, y por lo tanto debe desecharse el alegato*

*presentado en este punto. Así se declara*”.

Al efecto, este Tribunal observa de los actos administrativos recurridos que el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), estimó luego de admitidas y sustanciadas las pruebas aportadas por la contribuyente que “(...) *estas no desvirtúan los reparos efectuados, por la actuación fiscal, toda vez que los mismos, versan en que las cifras registradas y declaradas, según la contabilidad de la Contribuyente, no se corresponden con los reportes de ventas, denominado x012, consolidado de movimientos de transacciones realizadas e intercambio de información entre FASCINACIÓN SABANA GRANDE, C.A y COHEN DE VENEZUELA, C.A., determinándose diferencias significativas entre las ventas declaradas por la Contribuyente y las registradas en su sistema de facturación (...) por concepto de Débitos fiscales no declarados por salida de mercancía, tal como se demuestra en los Anexos ‘A’, ‘A-1’ y ‘A-2’ del Acta Fiscal RCA-DF-SIV2-2004-9177-000112 (...)*”.

Así, esta Alzada considera, que en el caso de autos, mal puede considerar la contribuyente que la Administración Tributaria violentó el principio de capacidad contributiva de la sociedad mercantil recurrente, al no tomar en cuenta las “entradas de mercancías” derivadas de los “traspasos de mercancías” realizado a Cohen de Venezuela, C.A., Fascinación Boulevard, C.A., Fascinación Las Madrices, C.A., Fascinación Sambil, C.A., Fascinación CCCT, Fascinación Plazas Las Américas,

C.A., Fascinación La Feria, C.A., Talabartero León Lancry, Fascinación Las Gradillas, C.A., Talabartería 2, Reparación Karem y Fascinación Margarita, C.A., pues, la “*entradas de mercancías*”, no pueden ser tomadas en cuenta por no estar establecida dentro del hecho imponible establecido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, mientras que los “*traspasos de mercancías*”, tal como fue determinado por la Administración Tributaria, se consideran como un retiro o 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, respectivamente, aplicable *ratione temporis* al caso de autos, se encuentra sujeto a gravabilidad con dicho tributo.

Con fundamento en lo anteriormente establecido, y visto que la sociedad mercantil recurrente no consignó elemento probatorio alguno para evidenciar la vulneración al principio de capacidad contributiva, debe desecharse el alegato presentado en este punto y confirmar la decisión dictada por el Tribunal *a quo* en tal sentido. Así se declara.

Sobre la base, de los razonamientos precedentemente expuestos, esta Sala declara sin lugar la apelación incoada por la representante judicial de la sociedad mercantil de autos, contra la sentencia N° 049/2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 31 de marzo de 2008. En consecuencia, se confirma el fallo apelado, incluyendo la condenatoria en costas procesales a la contribuyente en un

monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario. 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 y por autoridad de la Ley, declara:

**1) SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por la contribuyente **FASCINACIÓN SABANA GRANDE, C.A.**, contra la sentencia N° 049/2008 de fecha 31 de marzo de 2008, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, por lo que se **CONFIRMA** el referido fallo incluyendo la condenatoria en costas procesales a la contribuyente en un monto equivalente al diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso contencioso tributario.

**2) SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil antes señalada, contra los actos administrativos contenidos en: **i) Acta de Reparación N° RCA-DF-SIV2-2004-9177-000112**, de fecha 25 de febrero de 2004, emanado de la División de Fiscalización de la **Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)**, mediante la cual se dejó constancia de la actuación fiscal practicada a la contribuyente durante los períodos

fiscales comprendidos desde el mes de enero del año 2002 hasta el mes de agosto del año 2003; **ii)** Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo N° RCA/DSA/2005-000185, de fecha 13 de abril de 2005, suscrita conjuntamente por la **Gerente Regional y la Jefa de la División de Sumario Administrativo de la referida Gerencia**, a través de la cual se confirmó la *supra* identificada Acta Fiscal, razón por la cual se determinó el monto total de trescientos setenta y un millones trescientos mil seiscientos doce bolívares sin céntimos (Bs. 371.300.612,00), reexpresada en trescientos setenta y un mil trescientos bolívares con sesenta y un céntimos (Bs. 371.300,61), por concepto de Impuesto al Valor Agregado, multa e intereses moratorios, para los referidos períodos impositivos y **iii)** Resolución N° GGSJ/GR/DRAAT/2006/1767, de fecha 31 de julio de 2006, dictada por

el **Gerente General de Servicios Jurídicos del mencionado Servicio Nacional**, por medio del cual se declaró sin lugar el recurso jerárquico incoado contra la señalada Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, los cuales quedan **FIRMES**.

Publíquese, regístrese y comuníquese. 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 catorce (14) días del mes de abril del año dos mil quince (2015). Años 204° de la Independencia y 156° de la Federación.

(...)

**En quince (15) de abril del año dos mil quince, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00381.**

**Remisión del expediente judicial a la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como la expedición de la copia certificada de la presente sentencia para la Gerencia General de Servicios Jurídicos del aludido Servicio, a los efectos de que proceda al cobro ejecutivo de conformidad con el Artículo 290 del Código Orgánico Tributario de 2014.**

0191

Expediente: 2012-0187  
Sentencia: 00543  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: BÁRBARA  
GABRIELA CÉSAR SIERO  
Fecha: 12/05/2015

Partes: FISCO NACIONAL vs. AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.  
Objeto: Consulta obligatoria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2008 de la sentencia interlocutoria con fuerza de definitiva No. 175/2011, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 11 de noviembre de 2011, que declaró consumada de pleno derecho la perención y, en consecuencia, extinguida la instancia de la presente demanda incoada por la representante judicial del Fisco Nacional.

Decisión: Declara **1.-** Que **PROCEDE** la consulta de la sentencia interlocutoria con fuerza de definitiva No. 075/2011 de fecha 11 de noviembre de 2011, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. **2.-** Conociendo en consulta, se **REVOCA** la sentencia interlocutoria consultada, que declaró la «*extinción por perención*» en la demanda de ejecución de créditos fiscales incoada por el Fisco Nacional. **3.- SE ORDENA** la remisión del expediente judicial a la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como la expedición de la copia certificada de la presente sentencia para la Gerencia General de Servicios Jurídicos del aludido Servicio, a los fines legales consiguientes.

“(Omissis...)”

## II DE LA SENTENCIA CONSULTADA

Mediante decisión interlocutoria con fuerza de definitiva No. 175/2011 de fecha 11 de noviembre de 2011, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró la perención de la instancia en la demanda de ejecución de créditos fiscales, en los términos que se transcriben a continuación:

“ ...

### I MOTIVACION PARA DECIDIR

*Analizadas las actas que conforman el presente Expediente Judicial, puede apreciarse que éste ha permanecido paralizado desde el 18 de mayo de 2010, por lo que el Tribunal se permite hacer las siguientes consideraciones: El Juicio Ejecutivo, según doctrina patria e internacional no es otra cosa que una de las consecuencias de la tutela judicial efectiva, que en este caso permite al Estado solicitar el cobro judicial de obligaciones líquidas y exigibles que tenga a su favor, por concepto de tributos, multas e intereses, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del artículo 213 del Código Orgánico Tributario. Ello evidencia, que con la interposición del juicio ejecutivo, no sólo se establece una relación de derecho entre el demandante y el Tribunal (Órgano del Estado) sino que se constituye el proceso judicial. La interposición de esta acción, es entonces, un acto que tiene trascendencia jurídica; es un*

*acto procesal que representa una conducta de quien tiene interés legítimo para solicitar el cobro de obligaciones líquidas y exigibles. Así las cosas, se advierte que la perención es un modo de extinción de los procesos que se produce por inacción de las partes, por su omisión, y que tiene por fundamento la presunta intención de las partes de abandonar el proceso así como la necesidad de evitar la pendencia indefinida del mismo, la cual está consagrada en los artículos 267 del Código de Procedimiento Civil y 265 del Código Orgánico Tributario del 2001, conforme a los cuales toda instancia se extingue por el transcurso de un año sin haberse ejecutado ningún acto de procedimiento por las partes. Constituye pues requisito fundamental para hacer surgir la figura de la perención, la existencia de un proceso, una instancia viva que por cualquier circunstancia se paraliza y ninguna de las partes ejecuta, en el transcurso de un (1) año, ningún acto válido de procedimiento que traduzca su voluntad de mantener la ‘vida de la instancia’, y, según establece el artículo 269 del Código de Procedimiento Civil la perención se verifica de derecho y no es renunciable por las partes. Así, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, en Sentencia No. 229 del 07 de febrero de 2002, sobre el punto de la Perención estableció lo siguiente: ‘En definitiva, basta para que opere la perención de pleno derecho, el que se haya paralizado la causa por más de un año, independientemente de que se trate de razones imputables a la*

parte... (sic).  
 Al aplicar al caso de autos las consideraciones precedentes, se advierte que el último acto procesal realizado en este juicio, lo constituye la consignación en fecha 18 de mayo de 2010, de la boleta de intimación practicada a la sociedad mercantil Aero-postal Alas de Venezuela, C.A., producto de la decisión interlocutoria 076/2010, dictada por este Tribunal en fecha 3 de mayo de 2010, en la cual se admitió la demanda de ejecución de créditos fiscales generados por dicha empresa. Luego de dicha actuación, la Administración Tributaria no han (sic) mostrado algún interés en la tramitación de la acción intentada, por lo que ha transcurrido el tiempo previsto en la Ley para que se declare la perención de la instancia en virtud de los artículos 265 del Código Orgánico Tributario, 267 del Código de Procedimiento Civil, y **así se declara.**

No obstante la declaratoria de Perención que se hace mediante el presente fallo, este Tribunal considera necesario referirse a la disposición contenida en el artículo 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que el proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia y las partes deben impulsarlo, de forma tal que se demuestre la intención inequívoca de instar al mismo, motivo por el cual debe interpretarse que la ausencia de formalismos esenciales no pueden conllevar omisiones que constituyan violaciones al proceso, como sería obviar la Perención establecida en la Ley por medio de la cual el

Estado castiga a la inactividad de las partes transcurrido determinado periodo de tiempo. **Así se declara.**

## II DECISION

En atención a las consideraciones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior Cuarto 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 **EXTINGUIDA POR PERENCION** la presente causa que se inició con la interposición del Juicio Ejecutivo intentado, por la ciudadana Danny Soteldo Escalona, titular de la cédula de identidad N° 8.516.540, inscrita en el Inpreabogado bajo el N° 60.367, procediendo en su carácter de sustituta de la ciudadana Procuradora General de la República, contra el Acta de Intimación de Derechos Pendientes N° SNAT/INTI/GRTCERC/DR/ACIM/2009/296 (sic) de fecha 01 de junio de 2009, dictada por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital mediante la cual se requiere el pago de la cantidad de Bs.F. 1.026.730,13; y, solicita solicita (sic) de conformidad con el artículo 289 y siguientes del Código Orgánico Tributario, la ejecución de créditos fiscales generados por el (sic) contribuyente **AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.**, con fundamento en el acto administrativo de contenido tributario, identificado como Acta de Intimación de

*Derechos Pendientes N° SNAT/INTI/GRTCERC/DR/ACIM/2009/296 (sic) de fecha 01 de junio de 2009, dictada por la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, mediante la cual se requiere el pago de la cantidad de Un Millón veintiséis Mil Setecientos Treinta Bolívars Fuertes con Trece Céntimos (Bs. F. 1.026.730,13).».* (Resaltado del texto transcrito).

### III MOTIVACIONES PARA DECIDIR

(...)

Ahora bien, luego de examinar el pronunciamiento consultado, advierte esta Alzada que la presente consulta se contrae a verificar si en el caso de autos operó la perención de la instancia, con especial referencia si esta figura jurídica puede ser acordada en los juicios ejecutivos.

En orden a lo antes señalado, se observa que mediante sentencia No. 01747 de fecha 18 de diciembre de 2014, caso: *Importaciones Productivas Enológicas, C.A. -I.P.E.C.A.-*, dispuso la Sala lo que a continuación se transcribe:

*“...la demanda de ejecución de créditos fiscales no se caracteriza por ser un típico proceso de cognición donde se examina la legalidad del derecho controvertido como lo son las obligaciones tributarias debidas al Fisco, sino que el análisis recae sobre aspectos bien específicos: i) la existencia de un título ejecutivo contentivo de obligaciones tributarias; ii) si el crédito fiscal*

*se extinguió a través de alguno de los medios previstos en el Código Orgánico Tributario de 2001; y iii) que no estén suspendidos los efectos del acto administrativo que constituye el título ejecutivo. Como ocurre en toda demanda de ejecución, se abre la fase de oposición y la posibilidad de dictar medida de embargo ejecutivo.*

*Distinto sucede en los juicios contenciosos tributarios, donde se conoce y decide acerca de la determinación y liquidación de una obligación tributaria y sus accesorios, realizada por el órgano de la Administración Tributaria competente para esa función, cuya certeza y legalidad en su actuación podrá ser recurrida.*

*...omissis...*

*La aplicación de estos recursos presupuestados a las necesidades públicas, por consiguiente, llegarán a cubrir las necesidades de las ciudadanas y ciudadanos del país, tomando en cuenta que uno de los objetivos primordiales del Estado Venezolano es elevar el nivel de vida de la población en la búsqueda de la mayor suma de felicidad y del buen vivir de la sociedad en su conjunto, para lo cual deberá sostenerse en un sistema eficaz de cobranza de los tributos y todo lo que esta gestión implica.*

*Bajo esa línea argumentativa y la tutela de los paradigmas constitucionales que conforman el Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, es importante resaltar que esta Sala Político-Administrativa es del criterio según el cual los procesos en los que estén involucrados intereses patrimoniales de la*

*República son de orden público, donde la protección de los intereses generales es un fin esencial del nuevo Estado, y así lo ha dejado sentado la Sala en diversos fallos, entre otros, la sentencia Nro. 00729 del 20 de junio de 2012, caso: Distrito Metropolitano Vs. C.V.G. Internacional, C.A., en los términos siguientes:*

*...omissis...*

*Si bien el criterio jurisprudencial parcialmente transcrito se produjo en el marco de un procedimiento contencioso administrativo, es perfectamente aplicable a los procedimientos contencioso tributarios donde las causas examinadas, en principio, siempre estarán vinculadas a los ingresos tributarios previstos en el Presupuesto Público y, por ende, con los recursos patrimoniales de la República orientados como están a un fin social.*

*De allí la relevancia que tienen los juicios ejecutivos, los cuales -se reitera- persiguen el cobro de los montos derivados de créditos líquidos y exigibles adeudados por los contribuyentes o responsables. Por lo tanto, la Sala considera que en el caso bajo análisis, la actividad de cobro judicial debe estar al margen de la aplicación de la perención, figura jurídica técnico legal propia de los procesos ordinarios, donde la inacción de las partes en la realización de ciertos actos procesales durante un lapso previsto por el Legislador, implica la extinción de la instancia, cuyo propósito en todo caso, es evitar que los procesos se perpetúen en el tiempo y los órganos de administración de justicia se vean obligados a procurar la compo-*

*sición de causas en las que no existe interés por parte de los sujetos procesales, conforme al artículo 265 del Código Orgánico Tributario de 2001.*

*Esta interpretación sobre la institución de la perención de la instancia acogida por la Sala Político-Administrativa y la Sala Constitucional del Máximo Tribunal, no es cónsona con la naturaleza del juicio ejecutivo tributario que se caracteriza por ser breve y perseguir el cobro de créditos líquidos y exigibles a favor del Fisco Nacional, Estadal o Municipal, sin mayores incidencias que hagan nugatoria la percepción de los ingresos tributarios necesarios para la ejecución del Presupuesto Público.*

*...omissis...*

*De permitirse la declaratoria de la perención de la instancia en los juicios ejecutivos, esta figura jurídica perdería su razón de ser y se convertiría en un obstáculo para la obtención de los ingresos tributarios, en beneficio del interés individual del sujeto deudor al que se le intenta cobrar, quien (siendo contumaz en virtud de saber que tiene una acreencia fiscal, líquida y exigible) impediría a la República obtener los medios para la generación del bienestar de las ciudadanas y ciudadanos, de allí la preeminencia del interés colectivo como esencia suprema de la justicia social.*

*En consecuencia, tomando en cuenta la naturaleza y finalidad del ejercicio de la demanda de ejecución de créditos fiscales, y en atención a los intereses tutelados por el ordenamiento jurídico que*

*se ventilan dentro de la controversia procesal -intereses patrimoniales del Estado-; esta Sala estima que en casos como el de autos no opera la perención de la instancia. (Vid. sentencia Nro. 00659 del 7 de mayo de 2014, caso: Best Motors C.A.). Así se declara».*

En ese sentido, ratificando el fallo parcialmente transcrito, considera esta Máxima Instancia que por la finalidad del ejercicio de la demanda de ejecución de créditos fiscales y en atención a los intereses tutelados por el ordenamiento jurídico que se ventilan, a saber, los intereses patrimoniales del Estado, los cuales denotan un relevante interés público y utilidad social, por estar íntimamente relacionados con la recaudación de tributos y la obligación de los particulares de soportar las cargas públicas para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población como lo enuncia la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Sala estima que no opera la perención en casos similares al de autos. **Así se establece.**

Con base en lo anterior, se revoca la sentencia interlocutoria con fuerza de definitiva No. 075/2011 dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 11 de noviembre de 2011. **Así se declara.**

Vista la declaratoria precedente, correspondería a este Alto Tribunal remitir el expediente judicial al Tribunal de instancia a fin proseguir con el juicio ejecutivo (demanda admitida el 3

de mayo de 2010), no obstante, se observa que el Ejecutivo Nacional promulgó (dada la habilitación que le confirió el Poder Legislativo, mediante la Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las Materias que se le Delegan -G.O. No. 6.112 Ext., 19/11/2013-) el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, que derogó en su totalidad al Código Orgánico Tributario de 2001, tal como lo indica su artículo 348. La norma en referencia, plantea:

**“Artículo 348**

*Se deroga el Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001 y todas las disposiciones legales relativas a las materias que regula el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las cuales estarán regidas únicamente por sus normas y por las leyes a las que éste remita expresamente”.*

El mencionado Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario de 2014, previó en su artículo 349 una *vacatio legis* de noventa (90) días continuos para su entrada en vigencia luego de la respectiva publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, lapso legal que fue cumplido el día 18 de febrero de 2014.

Del análisis del presente asunto, esta Alzada observa que el mismo trata de una demanda de ejecución de créditos fiscales incoada por la representación en juicio del Fisco Nacional, conforme al procedimiento establecido en los artículos 289 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente para el momento de la interposición de la aludida demanda.

En este sentido, considera necesario esta Alzada transcribir el contenido del artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, que consagra el principio de irretroactividad de la Ley en los siguientes términos:

**“Artículo 24**

*Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.*

*Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o a la rea”.* (Resaltado de la Sala).

El citado precepto constitucional, a su vez se encuentra desarrollado en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014, de cuyo texto se lee:

**“Artículo 8.**

*Las leyes tributarias fijarán su*

*lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*

**Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aún en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.**

*Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.*

*Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por periodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo».*(Resaltado de esta Alzada).

De los artículos anteriormente transcritos, se concluye que las leyes tributarias entran en vigencia a partir del vencimiento del término previo que ellas establezcan y, con relación a las leyes adjetivas o de procedimiento, las mismas tendrán aplicación inmediata **aun durante los procesos que se encuentren en curso.** (Vid. sentencias de la Sala Político-Administrativa Nos. 00258 y 0477 de fechas 18 de marzo de 2015 y 29 de abril de 2015, casos: *Industrias Jatu, C.A.* y *Auto-mercado Cosmos Fronteras, C.A.*; así como el Auto No. 079 del 6 de mayo

de 2015, caso: *Industrias Jatu, C.A.*).

Así las cosas, esta Sala debe señalar que el Código Orgánico Tributario de 2014, suprimió la normativa dispuesta en el Título VI, Capítulo II, titulado “*Juicio Ejecutivo*” sustituyéndolo por el “*Cobro Ejecutivo*”, cuya competencia para la ejecución y ejecutoriedad de los actos administrativos es ahora de la Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 290 del Código Orgánico Tributario vigente, establece lo que a continuación se transcribe:

**“Artículo 290**

*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 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”.*

La norma citada dispone que corresponde a la Administración Tributaria iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del cobro ejecutivo; contrario a lo estatuido sobre ese particular los artículos 289 y 290 del Código Orgánico Tributario de 2001, donde el Fisco Nacional iniciaba el juicio ejecutivo mediante escrito ante el tribunal contencioso tributario competente. Por lo tanto, esta Sala advierte la imposibilidad de los Jueces Contenciosos Tributarios de conocer los juicios ejecutivos, en virtud de haber perdido sobrevenidamente **la jurisdicción** para tramitarlos. **Así se establece.**

Además de todo lo antes explicado, el artículo 346 del Código Orgánico Tributario vigente, prevé lo siguiente:

**“Artículo 346**

*No son aplicables a la materia tributaria regida por este Código, las disposiciones relativas al procedimiento de ejecución de créditos fiscales establecido en el Código de Procedimiento Civil.*

***Los juicios ejecutivos que estuvieren pendientes para la fecha de entrada en vigencia de este Código, en los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios, serán remitidos a la Administración Tributaria, para su conclusión definitiva”.*** (Resaltado de la Sala).

En atención a la disposición antes transcrita, la cual ordena remitir a la Administración Tributaria todos los juicios ejecutivos que estuvieren pendientes a la fecha de entrada en

vigencia del Código Orgánico Tributario publicado el 18 de noviembre de 2014, así como haber conferido a ésta la “competencia” para iniciar, impulsar y resolver todas sus incidencias, en el cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles; esta Máxima Instancia ordena el envío del expediente judicial a la oficina administrativa de la cual emitió el acto, a saber, la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines legales consiguientes. **Así se determina.**

De igual modo se ordena expedir copia certificada de la presente sentencia para la Gerencia General de Servicios Jurídicos, adscrita al Servicio Autónomo antes mencionado. **Así se declara.**

#### IV DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. Que **PROCEDE** la consulta de la sentencia interlocutoria con fuerza de definitiva No. 075/2011 de fecha 11 de noviembre de 2011, dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metro-

politana de Caracas.

2. Conociendo en consulta, se **REVOCA** la sentencia interlocutoria consultada, que declaró la “extinción por perención” en la demanda de ejecución de créditos fiscales incoada por el Fisco Nacional.

3. **SE ORDENA** la remisión del expediente judicial a la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), así como la expedición de la copia certificada de la presente sentencia para la Gerencia General de Servicios Jurídicos del aludido Servicio, a los fines legales consiguientes.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase copia certificada de la presente sentencia al Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. 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 doce (12) días del mes de mayo del año dos mil quince (2015). Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.

(...)

**En catorce (14) de mayo del año dos mil quince, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00543**

**Los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización alguna, ni para levantar actas de reparo o emitir resoluciones de multa por incumplimiento de deberes formales, pues sólo solo son auxiliares de la Administración Aduanera y Tributaria y sus funcionarios adscritos a ellas los competentes para realizar esta función**

0192

Expediente: A14-491  
Sentencia: 335  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Penal  
Magistrado Ponente: DEYANIRA NIEVES  
BASTIDAS  
Fecha: 22/05/2015

Partes: AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ.

Objeto: Solicitud de avocamiento SOLICITUD DE AVOCAMIENTO, de la causa penal que cursa contra la ciudadana AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ ante el Juzgado Segundo de Primera Instancia en Función de Control del Circuito Judicial Penal del estado Lara, extensión Barquisimeto, signado bajo el alfanumérico KP01-P-2012-004098 (nomenclatura de dicho Tribunal), por la comisión de los delitos de **OBTENCIÓN FRAUDULENTE DE DIVISAS**, tipificado en el artículo 10 de la Ley contra los Ilícitos Cambiarios, **CONTRABANDO AGRAVADO**, tipificado en el artículo 20, numeral 4 de la Ley sobre el Delito de Contrabando, ambos en grado de **COMPLICIDAD**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 84 del Código Penal y **ASOCIACIÓN PARA DELINQUIR**, tipificado en el artículo 6, en relación con el artículo 16 numerales 4 y 9, ambos de la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada, vigente al momento de la ocurrencia de los hechos.

Decisión: Declara **PRIMERO**: Se **AVOCA** al conocimiento de la presente causa. **SEGUNDO**: Declara **CON LUGAR** la solicitud de avocamiento propuesta por el ciudadano abogado César Euclides León Blanco, defensor privado de la ciudadana **AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ**. **TERCERO**: Declara la **NULIDAD ABSOLUTA** del acta DO-DSRN-DRA-EGR-002-04-2012, de fecha 09 de abril de 2012, así como los actos consecutivos que de la misma emanaren o dependieren, conforme a lo establecido en los artículos 25 y 49 numeral 1, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como, los artículos 174, 175, 179 y 180 del Código Orgánico Procesal Penal. **CUARTO**: Acuerda **SUSTRAR** el expediente seguido contra la ciudadana **AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ** y **ORDENA** su remisión al Circuito Judicial Penal del Área Metropolitana de Caracas, para su distribución a un Tribunal en Funciones de Control a los efectos de dar estricto cumplimiento a lo dispuesto en el presente fallo, garantizando los derechos consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el Código Orgánico Procesal Penal.

“(Omissis...)”

Ahora bien, establecido lo anterior, la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia, en atención a lo previsto en los artículos 26 y 257 de la Carta Fundamental y 13 del Código Orgánico Procesal Penal, en interés de velar por la búsqueda de la verdad, garantizar la tutela judicial efectiva y la prevalencia del debido proceso, una vez avocada la causa a su conocimiento y detectada la irregularidad denunciada, considera que en este caso efectivamente se está afectando el desarrollo debido del proceso y, en consecuencia, pasa a tomar las acciones, medidas y decisiones necesarias y pertinentes para sanear la situación irregular y permitir la continuidad del proceso ajustado a los cánones del derecho y la justicia, en estricto apego a la constitucionalidad y la legalidad.

En cumplimiento del deber recordado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de emprender una labor supervisora y conductora en materia penal y procesal penal, conforme lo asentó en su decisión N° 366 del 1° de marzo de 2007; a saber:

**“(...) la Sala de Casación Penal está obligada, igualmente, a evitar que cualquier proceso termine si existe alguna causal de nulidad absoluta, toda vez que ella, conforme lo señala en artículo 334 de la Carta Magna, es tutora del cumplimiento de la Constitución (...)”.**

Bajo esta premisa, aprecia la Sala que es imprescindible considerar la solicitud de nulidad presentada por la

ciudadana **AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ**, pues la falta de resolución definitiva de la misma ha llevado a una irregular situación en la sustanciación del proceso penal seguido en su contra, por lo que pasa a considerar el primer acto verificado en el expediente y que originó el inicio de la investigación penal por parte del Ministerio Público.

(...)

Este orden cronológico permite evidenciar que para el momento de la realización de la visita de verificación aduanera en la sede de la empresa **TRACTO AMÉRICA, C.A.**, realizada el 9 de abril de 2012 por funcionarios de la Guardia Nacional Bolivariana adscritos a División de Resguardo Aduanero de la Dirección de los Servicios de Resguardo Nacional de la Guardia Nacional Bolivariana con sede en Barquisimeto, Estado Lara, no se había dado inicio a la investigación penal por presuntos ilícitos penales relacionados con la referida empresa.

Es evidente para esta Sala que la actuación de la Guardia Nacional Bolivariana (de la cual se solicita su nulidad) se hizo antes de que la investigación penal fuese iniciada por el Ministerio Público, por lo que corresponde revisar si las atribuciones de Resguardo Nacional de la Guardia Nacional Bolivariana le facultan para realizar visitas de verificación aduanera, lo que permitirá determinar la legalidad o no de la misma.

**Al respecto, ya la Sala de Casación Penal se ha pronunciado sobre esta materia, en virtud de la solicitud de avocamiento interpuesta en fecha 29 de julio de 2008, por**

**la abogada María Elcira Bejarano Ibarra, Fiscal Cuadragésima Séptima (47°) a Nivel Nacional con Competencia Plena del Ministerio Público** con sede en el estado Táchira, mediante la cual solicitó que la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia se avocara el conocimiento de la causa iniciada ante el Juzgado Primero (1°) de Primera Instancia en Función de Control del Circuito Judicial Penal del referido estado, y solicitó nulidad de todas las actuaciones practicadas en sede administrativa y/o penal por parte de los efectivos de la Guardia Nacional Bolivariana de Venezuela, con ocasión del procedimiento de verificación fiscal efectuado por dichos funcionarios en la Agencia de Servicios Aduaneros Panamericana N° 1286. **(Sentencia número 16 del 16 de febrero de 2012, expediente 2010-0084)**; en la cual se dejó establecido lo siguiente:

*“(...) De los artículos antes transcritos se observa de manera indubitable que las facultades de fiscalización y el levantamiento de actas y emisión de resoluciones en materia tributaria incluida la materia aduanera, corresponde **única y exclusivamente a la Administración Tributaria, de manera que los funcionarios públicos que no formen parte de la misma no son competentes para realizar las labores, que sólo le son asignadas a tal Administración.***

*No obstante, el funcionario encargado de las labores de fiscalización e imposición de sanciones a los sujetos pasivos del tributo, no sólo necesita ser parte de la Administración Tributaria, sino*

*también estar investido del cargo de Profesional Tributario o Especialista Tributario.*

*De las normas transcritas se infiere que sólo los funcionarios de la Administración Aduanera y Tributaria, calificados como Especialistas o Profesionales Tributarios, pueden efectuar las funciones fiscalizadoras e imponer las sanciones consagradas en las leyes tributarias (...).”*

(...)

De las normas transcritas correspondientes a la legislación vigente en materia aduanera, se puede determinar en primer lugar, que la máxima autoridad sobre los funcionarios de la Administración Aduanera, incluso los de Resguardo Aduanero Nacional, es el Ministro del Poder Popular con competencia en materia de finanzas, al cual evidentemente no pertenece el componente de la Guardia Nacional Bolivariana.

Por otra parte, que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) actuará bajo la dirección del (de la) Superintendente del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, quien será la máxima autoridad, y de igual forma el componente de la Guardia Nacional Bolivariana no forma parte de esa institución administrativa del Estado.

Siendo como se estableció, los funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), son funcionarios de carrera aduanera y tributaria de libre nombramiento y remoción, queda entonces claro que los miembros de la Guardia Nacional

Bolivariana no están investidos de estas condiciones especiales, pues pertenecen de forma permanente a otro órgano del Estado con misión y función diferente, como lo es el Ministerio del Poder Popular para la Defensa, por lo que no pueden, en consecuencia, ser considerados funcionarios de carrera aduanera o tributaria pertenecientes al SENIAT.

Ahora bien, es oportuno referir que las funciones de verificación, fiscalización y determinación o cualquier otra atribuidas al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no pueden ser delegadas o asumidas por los funcionarios de Resguardo Nacional Tributario.

(...)

***En el caso del Resguardo Nacional Aduanero y Tributario, ni siquiera estamos ante la figura de un ente descentralizado de este Servicio, razón por la cual, no procede bajo ningún concepto la delegación de función alguna al referido órgano dependiente de la Guardia Nacional (...)*** (Resaltado de la Sala de Casación Penal).

Ahora bien, de la actuación cuya nulidad se ha solicitado y que constituye materia del presente avocamiento que conoce la Sala, se desprende que los funcionarios de la Guardia Nacional Bolivariana que realizaron la fiscalización aduanera, se encuentran adscritos a la División de Resguardo Aduanero de la Dirección de los Servicios de Resguardo Nacional de la Guardia Nacional Bolivariana.

Es por ello que es imprescindible referirse a la función de Resguardo

Nacional, cuya creación y competencias se encuentran establecidas en la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional, la cual al respecto señala:

*“(...) Artículo 106: Para la custodia de los bienes que constituyen la Hacienda Pública Nacional, así como para auxiliar a los encargados de la administración de aquellos o a los funcionarios de administración, inspección y fiscalización de las rentas nacionales, e impedir, perseguir y aprehender el contrabando y cualquier otro fraude a dichas Rentas, habrá un cuerpo que se denominará ‘Resguardo Nacional’, el cual será organizado, dotado y distribuido por el Poder Ejecutivo (...)*”.

Se crea pues mediante esta disposición legal, un cuerpo denominado Resguardo Nacional, asignándosele entre sus funciones la custodia de los Bienes Nacionales, perseguir el contrabando y los fraudes a las rentas y la asistencia a la Administración Tributaria.

En este sentido, de la norma referida se evidencia que las competencias del Resguardo Nacional están limitadas a las labores de asistencia a los funcionarios adscritos al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por lo que la actuación de los funcionarios de Resguardo Nacional Tributario siempre estará supeeditada a la autoridad de la Administración Tributaria.

Sobre este mismo particular refiere posteriormente el Código Orgánico Tributario vigente, lo siguiente:

*“(...) Artículo 140. El Resguardo*

*Nacional Tributario tendrá el carácter de cuerpo auxiliar y de apoyo de la Administración Tributaria respectiva, para impedir, investigar y perseguir los ilícitos tributarios, y cualquier acción u omisión violatoria de las normas tributarias.*

*El Resguardo Nacional Tributario será ejercido por la Fuerza Armada Nacional por órgano de la Guardia Nacional, dependiendo funcionalmente, sin menoscabo de su naturaleza jurídica, del despacho de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva.*

(...)

Estas normas ratifican la condición de los funcionarios del Resguardo Nacional Tributario como colaboradores o auxiliares en la función de la Administración Tributaria, en sus actuaciones de fiscalización y aprehensión de los infractores de normas tributarias.

Similar condición a ésta es la que ostentan los funcionarios de la Guardia Nacional Bolivariana como órganos auxiliares del Ministerio Público en las investigaciones penales.

Por lo que, el personal militar de la Guardia Nacional Bolivariana adscrito a la División de Resguardo Aduanero de la Dirección de los Servicios de Resguardo Nacional de ese componente militar no cambia su condición de funcionario perteneciente a la Fuerza Armada Nacional Bolivariana, por ser auxiliares en la función asignada a la Superintendencia Nacional Aduanera y Tributaria y al SENIAT. Asimismo, por ser un órgano auxiliar de

investigación en apoyo al Ministerio Público no puede de forma autónoma suplir o asumir las funciones propias de los funcionarios de la Administración Tributaria, a quienes corresponde practicar las fiscalizaciones, levantar actas de reparo e imponer las multas por el incumplimiento de los deberes formales cuando corresponda mediante Resolución, de conformidad con la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional y el Código Orgánico Tributario. Así como los funcionarios de la Guardia Nacional Bolivariana, como órganos auxiliares, no pertenecen al Ministerio Público, a quien corresponde el ejercicio de la acción penal.

Al respecto, el criterio de la Sala de Casación Penal, concluye que:

*“(...) En efecto, es conveniente reiterar que los **funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Tributario no son competentes para practicar fiscalización alguna, ni para levantar actas de reparo emitir resoluciones de multa por incumplimiento de deberes formales, pues sólo pueden ejercer dichas funciones los funcionarios adscritos a la Administración Aduanera y Tributaria (es decir al SENIAT), en los términos antes expuestos. Toda actuación en ese sentido hecha por los funcionarios del Resguardo estaría viciada de nulidad por incompetencia del funcionario militar para realizar las mencionadas actividades de indiscutible naturaleza civil (...)**”.*

(...)

De las normativas a las cuales se ha hecho referencia, que regulan la

actuación de la Guardia Nacional en materia de Resguardo Nacional Aduanero y Tributario, se afirma sin lugar a dudas que los funcionarios del Resguardo Nacional Tributario son militares efectivos, los cuales, no pueden ejercer las atribuciones de los funcionarios de la Administración Aduanera y Tributaria, ya que éstas no les están atribuidas en las citadas leyes especiales, en consecuencia, los únicos funcionarios que pueden practicar fiscalizaciones, levantar actas de reparo y multar el incumplimiento de los deberes formales mediante Resolución, de conformidad con las normas referidas, como el caso de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y Código Orgánico Tributario, son los funcionarios de la Administración Aduanera y Tributaria adscritos a las unidades competentes para efectuar fiscalización y control posterior.

Asimismo, se puede afirmar sin lugar a dudas, que los Funcionarios del Resguardo Nacional son militares efectivos que prestan un servicio a la República y como órganos auxiliares apoyan al Ministerio Público y al SENIAT, bajo sus instrucciones y directrices, no pudiendo actuar como tales de forma autónoma.

Ratifica el anterior criterio que la Guardia Nacional Bolivariana en su página web expresa: “(...) *La Guardia Nacional Bolivariana, de acuerdo a las disposiciones legales debe desarrollar sus actividades de Resguardo Nacional bajo la dependencia funcional del Ministerio de Finanzas y del Servicio Nacional Integrado de Administración*

*Aduanera y Tributaria (Seniat) (...)*». (<http://www.guardia.mil.ve/index.php/2012-01-04-22-57-35/dependencias/direcci%C3%B3n-de-resguardo.html>)

Una vez realizadas las consideraciones y observaciones jurídicas ut supra, es de importancia concluir entonces que las atribuciones de fiscalización y el levantamiento de actas y emisión de resoluciones en materia tributaria y aduanera, corresponde **exclusivamente a la Administración Tributaria, por lo que los funcionarios** encargados de las labores de fiscalización e imposición de sanciones a los sujetos pasivos del tributo deben ser parte de la Administración Tributaria y estar investidos del cargo de Profesional Tributario o Especialista Tributario y los funcionarios públicos que no cumplan con este requerimiento no tienen competencia para realizar estas labores.

Por otra parte de la revisión a la legislación tributaria, se constata que los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización alguna, ni para levantar actas de reparo o emitir resoluciones de multa por incumplimiento de deberes formales, pues sólo son auxiliares de la Administración Aduanera y Tributaria y sus funcionarios adscritos a ellas los competentes para realizar esta función.

Las actuaciones de esta naturaleza realizadas por funcionarios de la Guardia Nacional Bolivariana, sin la dirección de la Administración Aduanera y Tributaria, es decir, del

SENIAT del cual son auxiliares, está viciada de nulidad por manifiesta incompetencia del funcionario militar para realizar las mencionadas actividades, ya que los facultados para hacerlo exclusivamente son el personal adscrito a la misma. En efecto, los funcionarios de la Guardia Nacional declararon que actuaban por instrucción del Ministro de la Defensa y no de la Administración Tributaria, a la que corresponde exclusivamente dicha competencia.

(...)

### DECISIÓN

Por las razones precedentes, el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala de Casación Penal, administrando Justicia en nombre de la República por autoridad de la Ley, emite los pronunciamientos siguientes:

**PRIMERO:** Se **AVOCA** al conocimiento de la presente causa.

**SEGUNDO:** Declara **CON LUGAR** la solicitud de avocamiento propuesta por el ciudadano abogado César Euclides León Blanco, defensor privado de la ciudadana **AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ**.

**TERCERO:** Decreta la **NULIDAD ABSOLUTA** del acta DO-DSRN-DRA-EGR-002-04-2012, de fecha 09 de abril de 2012, así como los actos con-

secutivos que de la misma emanaren o dependieren, conforme a lo establecido en los artículos 25 y 49 numeral 1, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, así como, los artículos 174, 175, 179 y 180 del Código Orgánico Procesal Penal.

**CUARTO:** Acuerda **SUSTRAER** el expediente seguido contra la ciudadana **AMYRIS LEONOR CHÁVEZ DE PAZ** y **ORDENA** su remisión al Circuito Judicial Penal del Área Metropolitana de Caracas, para su distribución a un Tribunal en Funciones de Control a los efectos de dar estricto cumplimiento a lo dispuesto en el presente fallo, garantizando los derechos consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en el Código Orgánico Procesal Penal.

(...)

Dada, firmada y sellada en el Salón de Audiencias del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala de Casación Penal, en Caracas, a los veintidós (22) días del mes de mayo de 2015. Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.

(...)

**DNB**  
**EXP. AA30-P-2014-000491**

**Requisitos de la deducibilidad del gasto para determinar el Impuesto sobre la renta por los conceptos de obsequios de mercancías a clientes, empleados y terceros**

0193

Expediente: 2014-1375  
Sentencia: 00706  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: EVELYN  
MARRERO ORTIZ  
Fecha: 16/06/2015

Partes: FISCO NACIONAL vs. COMPAÑÍA BRAHMA VENEZUELA, S.A. (antes C.A. Cervecera Nacional).

Objeto: apelación ejercida por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva Nro. 021-2012 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental el 9 de julio de 2012 que declaró Parcialmente Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 13 de junio de 2007 por la empresa COMPAÑÍA BRAHMA VENEZUELA, S.A. (antes C.A. Cervecera Nacional), incoado contra el acto administrativo contenido en la *Resolución (Sumario Administrativo)* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2007-000021 de fecha 4 de mayo de 2007, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se confirmó el *Acta de Reparación* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2006-CE-09 levantada el 28 de marzo de 2006 por la prenombrada Gerencia Regional, en la que se formularon reparos y se hicieron ajustes en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2001, por los conceptos y montos siguientes:

*i) Débitos Fiscales por las operaciones de Obsequios de mercancías [consistentes en productos diversos y cerveza] a clientes, empleados y terceros[,] registrados como gastos y descuentos sobre ventas (...)*», por la cantidad de Veinticuatro Millones Ochocientos Cuarenta y Dos Mil Novecientos Cincuenta y Ocho Bolívares con Dos Céntimos (Bs. 24.842.958,02), expresada actualmente en Veinticuatro Mil Ochocientos Cuarenta y Dos Bolívares con Noventa y Seis Céntimos (Bs. 24.842,96). (Agregado de la Sala).

*ii) Gastos por concepto de Crédito Fiscal improcedente como resultado de modificar [la] prorratea en materia de Impuesto al Valor Agregado (...)*», por el monto de Dos Millones Novecientos Cincuenta y Siete Mil Ochocientos Cincuenta y Nueve Bolívares con Cuarenta y Tres Céntimos (Bs. 2.957.859,43), hoy expresado en Dos Mil Novecientos Cincuenta y Siete Bolívares con Ochenta y Seis Céntimos (Bs. 2.957,86). (Agregado de esta Alzada).

*iii) Rebajas por nuevas inversiones (...)*», por la suma de Trescientos Noventa y Nueve Millones Cuatrocientos Veintiséis Mil Novecientos Ochenta y Cuatro Bolívares con Veinte Céntimos (Bs. 399.426.984,20), expresada actualmente en Trescientos Noventa y Nueve Mil Cuatrocientos Veintiséis Bolívares con Noventa y Ocho Céntimos (Bs. 399.426,98).

Como consecuencia de lo anterior, la Administración Tributaria determinó una disminución de la pérdida fiscal declarada para el ejercicio investigado, por lo que la modificó en la cantidad de Veintidós Mil Trescientos Ochenta y Cinco Millones Ciento Treinta y Seis Mil Cuatrocientos Noventa y Tres Bolívares con Sesenta y Cuatro Céntimos (Bs. 22.385.136.493,64), hoy expresada en Veintidós Millones Trescientos Ochenta y Cinco Mil Ciento Treinta y Seis Bolívares con Cuarenta y Nueve Céntimos (Bs. 22.385.136,49).

Decisión: Declara **1.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del FISCO NACIONAL, contra el fallo definitivo Nro. 021/2012 dictado el 9 de julio de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró Parcialmente Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la recurrente contra *Resolución (Sumario Administrativo)* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2007-000021 dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 4 de mayo de 2007, mediante el cual se confirmó el *Acta de Reparación* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2006-CE-09 levantada el 28 de marzo de 2006 por la prenombrada Gerencia Regional, en la que se formularon reparos y se realizaron ajustes en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2001. En consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia apelada en lo referente a la inclusión del impuesto al valor agregado en el costo de los bienes desincorporados con motivo de obsequios; y se **REVOCA** en lo relativo al ajuste del prorrateo del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos impositivos que van desde los meses de enero a diciembre de 2001.

**2.- FIRMES** los pronunciamientos de instancia no apelados por la representación de la contribuyente, los cuales no desfavorecen los intereses de la República, en los que se declara improcedente la rebaja por inversiones del activo «*Instrument Parking*» y de vehículos.

**3.-** Que **PROCEDE LA CONSULTA** de la sentencia definitiva Nro. 021/2012 dictada el 9 de julio de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental; y conociendo en consulta, esta Alzada **CONFIRMA** la decisión de instancia sobre la valoración de los bienes cuya rebaja por inversiones procede en aplicación del sistema de ajuste por inflación.

**4.- PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil antes identificada; en consecuencia, se **ANULAN** los reparos levantados por débitos fiscales derivados de operaciones de obsequio de mercancías, así como el ajuste de las rebajas por nuevas inversiones estimadas sobre el costo histórico de los bienes; y quedan **FIRMES** los relativos al prorrateo del impuesto al valor agregado, en lo tocante a las gratificaciones a personal de la empresa y terceros, y el rechazo de rebajas por nuevas inversiones de los activos «*Instrument Parking*» y de vehículos.

“(Omissis...)”

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional y las defensas esgrimidas por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Compañía Brahma Venezuela, S.A.; observa la Sala en el caso concreto que aún cuando la abogada fiscal refiere que el Tribunal de la causa incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al haber errado en la interpretación del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999 y ordenado el ajuste del prorrateo, la controversia se circunscribe a decidir sobre los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho alegados por las partes:

i) Haber establecido que los gastos por obsequios al personal de la empresa y con fines promocionales son normales y necesarios para la contribuyente en la producción de la renta y, en consecuencia, estimado procedente la inclusión del impuesto al valor agregado causado por ese concepto en el costo de los bienes, así como el ajuste del prorrateo.

ii) Haber supuestamente “admiti [do] las rebajas solicitadas por la contribuyente”, relativas a “la adquisición de vehículos” destinados a la producción de la renta, sin que este último particular se demostrase. (Agregado de la Sala).

Delimitada como ha quedado la *litis*, esta Alzada pasa a pronunciarse en tal sentido:

1. Vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho en el pronunciamiento sobre la necesidad y normalidad del gasto, de la inclusión del impuesto al valor

agregado en el costo del mismo y del consecuente ajuste del prorrateo.

Alega la representación fiscal que el Tribunal de mérito erró al incluir en el costo de los bienes obsequiados el impuesto al valor agregado causado por dicha operación, dado que el precitado gasto no es normal y necesario para la producción de la renta de la contribuyente, por lo que el administrado debe soportar el tributo como si se tratara del consumidor final; en consecuencia, señala que no procede el ajuste del prorrateo.

En contraposición, la compañía recurrente indica que el costo por tal desembolso en especie es reconocido por la jurisprudencia de la Sala Político- Administrativa en su decisión Nro. 02472 de fecha 9 de noviembre de 2006, caso: *Petróleos de Venezuela, S.A.*, y por tanto corresponde la inclusión del impuesto al valor agregado para su deducción, según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, así como el ajuste del prorrateo.

En atención a la denuncia planteada, esta Máxima Instancia ha establecido que el vicio de falso supuesto se configura de dos (2) maneras diferentes: la primera, relativa al falso supuesto de hecho, cuando el Juez al dictar su decisión la fundamenta en hechos inexistentes, falsos o no relacionados con el asunto objeto de decisión; la segunda, cuando los hechos que dan origen a la sentencia existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Juzgador al dictar el fallo los subsume en una norma errónea o inexistente en el universo normativo

para sustentar su decisión, lo cual incide decisivamente en la esfera de los derechos subjetivos de las partes; situación en la cual se está en presencia de un falso supuesto de derecho (*vid.*, entre otras, sentencias Nros. 00183, 00039, 00618 y 00278 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010 y 11 de abril de 2012, casos: *Banesco, Banco Universal, C.A., Alfredo Blanca González, Shell de Venezuela y Automóviles el Marqués III, C.A.*, respectivamente).

Precisado lo anterior, este Alto Tribunal estima conveniente señalar que respecto a la calificación del gasto necesario a los efectos de su deducibilidad, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia se pronunció en las decisiones Nros. 00307, 00222 y 00867, de fechas 30 de julio de 1992, 30 de abril de 1997 y 19 de diciembre de 1996, casos: *Exxon Services Venezuela Inc, Lagoven, S.A. y Bariven, S.A.*, respectivamente, cuyo criterio, al no ser contrario a los postulados de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, fueron ratificados por esta Alzada en los fallos Nros. 01631, 01595 y 00105 de fechas 30 de septiembre de 2004, 26 de septiembre de 2007 y 3 de febrero de 2010, casos: *Distribuidora Andimar, C.A., Serviquirem, C.A. y BP Venezuela Limited*, respectivamente, de la manera siguiente:

*“(...) Ha sido reiterado el criterio de este Supremo Tribunal, respecto a la calificación del gasto necesario a los efectos de su deducibilidad, de separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta. En ese orden, esta*

*Alzada ha señalado que:*

*En cuanto a la calificación del ‘gasto necesario’ a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir en esas ocasiones que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en sus contratos colectivos, se califiquen de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejor labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos’. (Decisiones Nos. 307, 222, 867 y 01631 de fechas 30-07-1992, 30-04-1997, 19-12-1996, 30-9-2004 y 26-09-2007, casos: Exxon Services Venezuela Inc, Lagoven, S.A., Bariven, S.A., y Distribuidora Andimar, C.A.).*

*Siendo ello así, se advierte del informe pericial, que no fue desvirtuado por el Fisco Nacional en la oportunidad procesal correspondiente y en atención al tratamiento*

*probatorio que esta Sala le ha venido otorgando a las experticias contables, que la actividad económica de la contribuyente es la distribución y venta de productos químicos, así como que los gastos cuya deducción se pretende atienden a los conceptos de agasajos, labor social, obsequios, compra de licores, pagos a clubes privados y gastos personales de los directivos de la empresa’.*

*En razón de las consideraciones precedentes y del análisis de las actas procesales, observa esta Sala que efectivamente tales gastos se corresponden a hechos y situaciones que tienen como objetivo el bienestar y seguridad social de los empleados; así como consolidar las buenas relaciones de la empresa con sus empleados y clientes; beneficios estos que conllevan a una adecuada relación laboral, lo cual repercute necesariamente en forma favorable y permite a la sociedad mercantil obtener de sus empleados y directivos una mayor y mejor eficiencia y productividad. Además, pudo observarse del informe pericial practicado que la renta bruta declarada para el período fiscal 1989-1990 fue de cinco millones noventa y dos mil quinientos cuarenta y siete bolívares con ochenta y nueve céntimos (Bs. 5.092.547,89) y para el ejercicio económico 1990-1991 fue de cuarenta y cinco millones novecientos mil trescientos noventa y cinco bolívares con setenta y nueve céntimos (Bs. 45.900.395,79), y que dichos gastos sólo representan en el mayor porcentaje el 23.15% y el 3.56%, respectivamente, de aquélla; por lo que esta Sala califica los*

*referidos gastos como normales en su cuantía y necesarios por su finalidad para producir la renta neta gravable. Así se declara (Sentencia N° 01595 de fecha 26-09-2007, caso: Serviquim, C.A.)(...)”. (Destacados de esta Alzada).*

En razón de las consideraciones precedentes y del análisis de las actas procesales, observa esta Sala que efectivamente las erogaciones que en este caso atienden a los conceptos de “obsequios de mercancías a clientes, empleados y terceros” se corresponden a hechos y situaciones que tienen como objetivo el bienestar de los empleados; así como consolidar las buenas relaciones de la empresa con su personal y clientes; beneficios estos que conllevan a una adecuada relación laboral, lo cual repercute necesariamente en forma favorable y permite a la sociedad mercantil obtener tanto de sus empleados como de terceros una mayor y mejor eficiencia y productividad.

Además, tal como lo consideró el Tribunal de instancia, la cantidad deducida por este concepto no representa un porcentaje significativo y desproporcionado con relación al monto de los ingresos netos obtenidos por la contribuyente, que según la fiscalización practicada ascienden a la cantidad de Bolívares “54.267.429.299,91”, mientras que el gasto a deducir es por el monto de Bolívares “24.842.958,02”, de lo cual, en términos porcentuales representa el 0,045%, evidenciando el monto moderado de las expensas por el estímulo dado por la empresa Compañía Brahma Venezuela, S.A. a sus empleados y de la actividad

promocional, por lo que esta Sala los califica como normales en su cuantía y necesarios por su finalidad para producir la renta neta gravable. Así se declara.

Por otra parte, el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, establece:

*“Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:*

(...)

*3. Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o servicio (...)*. (Negrillas de la Sala).

De la norma transcrita se desprende la intención del Legislador de conceder al contribuyente del impuesto sobre la renta la posibilidad de descontar otros gastos realizados en el territorio nacional para la generación de la renta, distintos al costo, los cuales enumera.

Sin embargo, en el numeral 3 se dispone un mecanismo distinto a la deducción pero que acarrea la misma consecuencia, cual es la imputación al costo del bien o servicio del

impuesto al consumo no trasladable o reembolsable para el contribuyente.

Para ello debe comprobarse la normalidad y necesidad de ese costo generado en el país para la producción del enriquecimiento, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21 y 23 *eiusdem*.

Ahora bien, dado que esta Máxima instancia constató -conforme al pronunciamiento que antecede- que el gasto asumido por la recurrente en el territorio nacional para la producción de la renta, por la entrega de obsequios a sus trabajadores y con fines promocionales, reúne los requisitos de normalidad y necesidad, y representa una suma moderada frente a los ingresos netos obtenidos en el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2001; aunado a que el impuesto al valor agregado (impuesto al consumo) causado por ese concepto no puede ser trasladado al consumidor final (empleados y terceros) ni es reembolsable; la Sala estima ajustado a derecho el pronunciamiento del Tribunal de mérito que declaró improcedente la objeción fiscal en la que la Administración Tributaria rechazó la inclusión del precitado tributo al costo de los bienes desincorporados del inventario de la contribuyente para ser obsequiados a fin de generar enriquecimiento, por lo que no se configuran los denunciados vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho. Así se declara.

Con relación al prorrato dispuesto en los artículos 34 y 35 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 5.341 Extraordinario del 5 de

mayo de 1999, aplicable en razón del tiempo, según el cual para la determinación del crédito fiscal deducible - “cuando éstos se originen en la adquisición o importación de bienes muebles o de servicios sólo en parte en la realización de operaciones gravadas”- deberá efectuarse el prorrateo entre las ventas gravadas y las ventas totales, aplicándose el porcentaje que resulte de dividir las primeras entre las últimas, al total del impuesto pagado al efectuar las adquisiciones o importaciones de bienes muebles o de servicios; esta Alzada advierte que el Tribunal de mérito ya se pronunció sobre el particular en la decisión definitiva Nro. 003-2011 del 31 de enero de 2011, correspondiente al asunto Nro. KP02-U-2007-49 (de la nomenclatura de ese Juzgado), contentivo del recurso contencioso tributario ejercido por la recurrente Compañía Brahma Venezuela, S.A. contra la *Resolución (Sumario Administrativo)* Nro. SAT-GTI-RCO-600-S-2007 de fecha 5 de febrero de 2007, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en materia de impuesto al valor agregado respecto a los períodos impositivos que van desde el mes de enero al mes de diciembre de 2001, en los términos siguientes:

“En cuanto al prorrateo, (...) [el acto administrativo] señala que ‘...la actuación fiscal procedió a incorporar las ventas efectuadas a la empresa Distribuidora de Bebidas Mar Caribe, C.A., y las ventas por Obsequios realizadas por debajo del precio del mercado, a las bases

*imponibles y débitos fiscales declarados para los períodos impositivos comprendidos desde Enero hasta Diciembre 2001, a los fines de determinar correctamente la prorrata (...), que la contribuyente en sus declaraciones de Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos impositivos desde Enero hasta Diciembre de 2001, ambos inclusive, procedió a rebajar como Crédito Fiscal Totalmente Deducible los Créditos Fiscales del Período, sin tomar en cuenta el prorrateo tal y como se puede evidenciar en la hoja de trabajo efectuada por la contribuyente, lo que trae como consecuencia una diferencia en el prorrateo realizado por el contribuyente y el efectuado por la actuación fiscal...’.*

*En este sentido, vista la procedencia de la exención prevista en el artículo 17 numeral 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial N° 37.006, de fecha 3 de agosto de 2000, conforme se analizó en el presente fallo, al declarar esta juzgadora que la contribuyente se encuadra dentro del supuesto de exención previsto en la comentada Ley, resulta en consecuencia, con lugar lo alegado por la recurrente con relación al prorrateo efectuado por la Administración Tributaria en lo que respecta a las ventas con destino a puerto libre. Así se declara.*

*Ahora bien, no ocurre lo mismo, con el valor que la recurrente ha declarado con relación a los obsequios entregados tanto a clientes como a empleados y socios, el cual ha sido establecido a decir de la Administración Tributaria Nacional*

a través de la resolución impugnada, por debajo del monto referenciado legalmente, en este orden, el valor otorgado a dichos obsequios por la contribuyente, no son procedentes a los efectos del prorrateo realizado por la recurrente, con lo cual se desestima su alegato y se confirma en cuanto al señalado reparo, el prorrateo realizado por la Administración Tributaria Nacional. Así se declara". (Sic). (Negrillas e interpolado de la Sala).

La cita que antecede pone de relieve que la Juzgadora estimó en su decisión que debía modificarse el prorrateo que hizo la Administración Tributaria respecto a las ventas exentas realizadas por la contribuyente con destino a puerto libre, pero no en lo relativo a las desincorporaciones por obsequios, pues consideró que la fiscalización actuó apegada a derecho al corregir el valor de mercado de los productos dados en regalo.

Ahora bien, en su pronunciamiento la Sentenciadora también identificó la operación de desincorporación de bienes para gratificaciones como generadora del hecho imponible de acuerdo a lo establecido en el numeral 3 del artículo 4 de la precitada la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 1999, es decir, se encuentra gravada por el impuesto.

Por tanto, la inclusión en el costo del impuesto al valor agregado causado por la desincorporación de bienes del inventario de la contribuyente con motivo de obsequios, -contrario a lo indicado por el Tribunal remitente en esta causa- no afecta el prorrateo realizado por la Administración Tributaria -según fue estimado

en el fallo antes citado parcialmente-, por cuanto la operación en referencia continúa siendo gravada, sólo que al ser soportado el tributo por la recurrente, quien no puede trasladarlo o reembolsarlo, este crédito fiscal se incorpora al costo del bien; en consecuencia, esta Alzada considera procedente el alegato de la abogada fiscal sobre los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho, relacionados con este particular. Así se decide.

(...)

En virtud de lo expuesto, este Alto Tribunal debe declarar Parcialmente Con Lugar el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 021/2012 del 9 de julio de 2012, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró Parcialmente Con Lugar el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil Compañía Brahma Venezuela, S.A., decisión esta que se confirma en cuanto a la inclusión del impuesto al valor agregado en el costo de los bienes desincorporados con motivo de obsequios; y se revoca en lo relativo al ajuste del prorrateo del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos impositivos que van desde el mes de enero al mes de diciembre de 2001. Así se decide.

(...)

Con fundamento en las consideraciones expuestas, este Alto Tribunal declara Parcialmente Con lugar el recurso contencioso tributario incoado por la representación judicial de la sociedad de comercio recurrente contra la *Resolución*

(Sumario Administrativo) Nro. SAT-GTI-RCO-600-2007-000021 dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 4 de mayo de 2007; en consecuencia, se anulan los reparos levantados por débitos fiscales derivados de operaciones de obsequio de mercancías, así como el ajuste de las rebajas por nuevas inversiones estimadas sobre el costo histórico de los bienes; y quedan firmes los relativos al prorrateo del impuesto al valor agregado, en lo tocante a las gratificaciones a personal de la empresa y terceros, y el rechazo de rebajas por nuevas inversiones de los activos “*Instrument Parking*” y vehículos. Así se decide.

Por último, no corresponde condenar en costas procesales a las partes en virtud de la naturaleza del fallo.

## V DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos precedentes, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del FISCO NACIONAL, contra el fallo definitivo Nro. 021/2012 dictado el 9 de julio de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, que declaró Parcialmente Con Lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la recurrente contra

*Resolución (Sumario Administrativo)* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2007-000021 dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en fecha 4 de mayo de 2007, mediante el cual se confirmó el *Acta de Reparo* Nro. SAT-GTI-RCO-600-2006-CE-09 levantada el 28 de marzo de 2006 por la prenombrada Gerencia Regional, en la que se formularon reparos y se realizaron ajustes en materia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal coincidente con el año civil 2001. En consecuencia, se CONFIRMA la sentencia apelada en lo referente a la inclusión del impuesto al valor agregado en el costo de los bienes desincorporados con motivo de obsequios; y se REVOCA en lo relativo al ajuste del prorrateo del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos impositivos que van desde los meses de enero a diciembre de 2001.

2. FIRMES los pronunciamientos de instancia no apelados por la representación de la contribuyente, los cuales no desfavorecen los intereses de la República, en los que se declara improcedente la rebaja por inversiones del activo “*Instrument Parking*” y de vehículos.

3. Que PROCEDE LA CONSULTA de la sentencia definitiva Nro. 021/2012 dictada el 9 de julio de 2012 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental; y conociendo en consulta, esta Alzada CONFIRMA la decisión de instancia sobre la valoración de los bienes cuya rebaja por inversiones

procede en aplicación del sistema de ajuste por inflación.

4. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil antes identificada; en consecuencia, se ANULAN los reparos levantados por débitos fiscales derivados de operaciones de obsequio de mercancías, así como el ajuste de las rebajas por nuevas inversiones estimadas sobre el costo histórico de los bienes; y quedan FIRMES los relativos al prorrateo del impuesto al valor agregado, en lo tocante a las gratificaciones a personal de la empresa y terceros, y el rechazo de rebajas por nuevas inversiones de los activos “*Instrument Parking*” y de vehículos.

Publíquese, regístrese y Comuní-

quese. Notifíquese a la Procuraduría 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 dieciséis (16) días del mes de junio del año dos mil quince (2015). Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.

(...)

En diecisiete (17) de junio del año dos mil quince, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00706.

**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 previstos en el presente fallo**

0194

Expediente: 2012-1588  
Sentencia: 00814  
Tribunal Supremo de Justicia  
Sala Político-Administrativa  
Magistrado Ponente: BÁRBARA  
GABRIELA CÉSAR SIERO  
Fecha: 07/07/2015

Partes: FISCO NACIONAL vs. DAEWOO MOTOR DE VENEZUELA, S.A.  
Objeto: recurso de apelación ejercido mediante diligencia de fecha 9 de julio de 2012, ratificada el 20 de septiembre de igual año, por la abogada Geymar Farray y el abogado Yovanny Quintero, inscritos en el INPREABOGADO bajo el Nos. 180.338 y 174.364, respectivamente, actuando con el carácter de sustitutos del Procurador General de la República, en representación de la **REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**, contra la sentencia definitiva No. 1932 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de abril de 2012, que declaró

parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos el 31 de agosto de 2004, por la empresa **DAEWOO MOTOR DE VENEZUELA, S.A.**, Decisión: Declara 1.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial de la **REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA** contra la sentencia definitiva No. 1932, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de abril de 2012.

2.- Se **CONFIRMA** de la sentencia apelada lo referente a la aplicación de la atenuante dispuesta en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, y se **REVOCA** únicamente lo atinente al cálculo utilizado en la graduación de las sanciones de multa impuestas, el cual deberá computarse atendiendo a los parámetros expuestos en el presente fallo.

3.- **FIRMES** los puntos no apelados por la recurrente y no desfavorables a la República, atinentes a: *i)* Improcedencia de la denuncias sobre errónea interpretación del artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994 y Falso Supuesto en cuanto a las retenciones en cantidades menores, por Bs. 3.594.894,76 y Bs. 330.125,61, respectivamente. *ii)* Improcedencia del alegato sobre la errónea aplicación del artículo 78, Parágrafo Sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995 así como la desestimación de la violación del principio de la capacidad contributiva, por Bs. 93.178.434,29. *iii)* Improcedencia del rechazo gastos no deducibles correspondientes al impuesto sobre la renta, por Bs. 14.297.703,80. *iv)* Improcedencia de la errónea apreciación de los hechos en cuanto a los gastos que supuestamente carecen de comprobación y aquellos que carecen de comprobación satisfactoria, por Bs. 131.987.638,50 y Bs. 83.240.114,26, respectivamente. *v)* Improcedencia del rechazo de gastos por ausencia del Número de Registro de Información Fiscal del Proveedor, por Bs. 13.2016.413,30. *vi)* Rebajas por impuesto sobre la renta «*No Procedentes*», por Bs. 3.912.196,00. *vii)* Créditos de impuesto a los activos empresariales improcedentes, por Bs. 323.215.624,00. *viii)* Improcedencia de la denuncia de errónea interpretación de las normas en materia de ajuste por inflación en cuanto a la exclusión de las cuentas por cobrar relacionadas del patrimonio neto fiscal, por Bs. 30.546.640,60. *ix)* Improcedencia del Rechazo del ajuste de las Pérdidas Trasladables. *x)* Procedencia de las Multas. *xi)* Improcedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria. *xii)* Improcedencia de la circunstancia atenuante dispuesta en el numeral 2, del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 y la alegada por la recurrente referida a la «*colaboración prestada a la fiscalización*».

4.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de los efectos por la sociedad de comercio Daewoo Motor de Venezuela, S.A. En consecuencia, queda **FIRME** la Resolución (Sumario Administrativo) No. GCE-SA-R-2004-045 de fecha 31 de mayo de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó el Acta Fiscal No. GRTICE-RC-DF-0278/2003-66, notificada el 12 de noviembre de 2003, la cual quedó firme, salvo la atenuante otorgada y lo referente al cálculo de las sanciones de multa impuestas.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multa aplicadas a la empresa recurrente, tal como se indica en la parte motiva de este fallo.

Asimismo, se **ORDENA** la publicación de la presente decisión judicial en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial, en cuyos sumarios se señalará lo siguiente: “*Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante la cual se establece que 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*”.

“(Omissis...)”

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial de la República Bolivariana de Venezuela, contra la sentencia No. 1932 dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 27 de abril de 2004, la cual declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos por la sociedad mercantil Daewoo Motor de Venezuela, S.A., contra el acto administrativo contenido en la Resolución (Sumario Administrativo) No. GCE-SA-R-2004-045 de fecha 31 de mayo de 2004, que confirmó el Acta Fiscal No. GRTICE-RC-DF-0278/2003-66, en la que se formuló reparo para el ejercicio fiscal comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 1999.

Vistos los términos en que fue dictado el fallo apelado, así como los alegatos expuestos por el representante del Procurador General de la República, observa esta Máxima Instancia que la controversia planteada en el caso *sub examine* se

contrae a determinar si el Tribunal *a quo* incurrió en error al haber ordenado a la Administración Tributaria calcular la sanción de multa impuesta “*en su límite mínimo*”, o debió haberse aplicado el criterio establecido mediante la sentencia dictada por esta Sala No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: *Constructora Seana, C.A.*; Del mismo modo, corresponde revisar si resulta procedente la atenuante otorgada, la cual está dispuesta en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994.

(...)

Precisado lo anterior, pasa de seguidas esta Alzada a revisar los alegatos expuestos, invirtiendo el orden a los efectos de su análisis, de la manera siguiente:

#### **Aplicación de la Atenuante**

En el caso de autos se advierte que en el escrito recursorio la sociedad mercantil accionante invocó la circunstancia atenuante prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico de 1994, afirmando “*la no comisión por parte de [su] representada de violación alguna de normas tributarias en períodos impositivos anteriores a los que fueron objeto de*

*investigación*". (Agregado de la Sala).

Sobre este particular, se observa que el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en la oportunidad de dictar su pronunciamiento declaró la procedencia de la circunstancia atenuante invocada por la recurrente, por cuanto "*no se desprende de los autos que el representante de la República hubiere consignado elementos probatorios que demostraran que la contribuyente hubiere incurrido en alguna infracción tributaria durante los tres (3) años anteriores a los períodos objeto de investigación*".

Así, en lo relativo a las sanciones de multa impuestas por el órgano exactor, es menester precisar que en el artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 el legislador fiscal venezolano contempló las circunstancias agravantes y atenuantes de la responsabilidad penal tributaria, y específicamente en cuanto a la invocada por la representación judicial de la sociedad mercantil, esta Sala observa que se encuentra contenida en el numeral 4 de la citada disposición, cuyo texto señala lo siguiente:

**"Artículo 85**

*Son circunstancias agravantes:*

(...)

*Son atenuantes:*

(...)

4. *No haber cometido el indiciado ninguna violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción.*

(...)"

En los términos de la norma citada, para que proceda la circunstancia atenuante solicitada es necesario que la contribuyente no haya incurrido en violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que cometió el ilícito constatado por la Administración Tributaria, infracción por la cual resulta sancionada.

Sobre la aplicación de la referida atenuante, la jurisprudencia de esta Máxima Instancia ha sido constante y uniforme, al señalar que corresponde a la Administración Tributaria probar que el sujeto pasivo ha sido sancionado en oportunidades anteriores, por cuanto "*se supone tiene en sus manos todas las herramientas en los distintos tributos para poder precisar si un contribuyente ha cometido infracciones de normas tributarias en un determinado momento*". Este criterio quedó sentado en la sentencia No. 00262 del 19 de febrero de 2002, caso: *Sucesión de Luigi Riggione Montano*; ratificado en los fallos Nos. 00783, 00307, 02519, 01579, 01613, 01467 y 01581, de fechas 28 de mayo de 2003, 13 de abril de 2004, 9 de noviembre de 2006, 20 de septiembre de 2007, 29 de noviembre de 2011, 6 de diciembre de 2012 y 20 de noviembre de 2014, casos: *Central Madeirense, C.A.*, *Sucesión Rosa Elena Irigoyen Rodríguez*, *Sucesión de Jesús María García Tuñón*, *Cervecería Polar, C.A.*, *Merinvest Sociedad de Corretajes, C.A.*, *Galaxy Entertainment de Venezuela, C.A.*, y *Azofranca, C.A.*, respectivamente, entre otras.

Conforme al criterio expuesto, al constatar que la sociedad mercantil cometió infracciones tributarias en el período de imposición comprendido desde el 1° de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 1999, lo cual dio lugar a la imposición de sanciones de multa atendiendo a lo dispuesto en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, en su condición de contribuyente, y de los artículos 99 y 100 *eiusdem*, en su condición de agente de retención, le correspondía, en sede administrativa a la Administración Tributaria y judicialmente a la República Bolivariana de Venezuela, consignar los elementos que demostraran que la sociedad mercantil había sido sancionada durante los tres (3) años anteriores a los períodos investigados.

Sin embargo, la Sala aprecia que el sustituto del Procurador General de la República en el presente proceso y especialmente al momento de fundamentar el recurso de apelación, no aportó elemento alguno que pruebe la violación de normas tributarias por parte de la contribuyente, con antelación a las infracciones aquí analizadas; razón por la cual resulta procedente, tal como fue declarado por el tribunal *a quo*, tomar en consideración la referida circunstancia atenuante contemplada en el numeral 4 del artículo 85 del citado Texto Orgánico, para la graduación de las sanciones de multa en su condición de contribuyente y agente de retención, en el período impositivo investigado (1999). **Así se decide.**

### **Cálculo de las sanciones de multa atenuadas**

Ahora bien, confirmada como fue la atenuante precedentemente señalada, esta Alzada entra a decidir la denuncia formulada por la representación de la República en el caso de autos, la cual está circunscrita a la forma de cálculo de las sanciones de multa, visto que el Tribunal *a quo* ordenó que éstas sean cuantificadas “*en su límite mínimo*”.

Sobre el particular, arguyó el representante de la República Bolivariana de Venezuela que al haberse aplicado -por ejemplo- el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, el cual prevé la imposición de la multa desde un décimo (10%) hasta dos veces (200%) el monto del tributo omitido, cuyo término medio constituye un ciento cinco por ciento (105%) de la sanción impuesta, se debe deducir «*una quinta parte de dicha 105%, es decir un 19%, de lo cual resulta, como la sanción establecida por el ilícito cometido por la recurrente*» (sic), aplicando el criterio establecido en el caso: *Constructora Seana, C.A.*

Visto lo anterior, se observa lo siguiente:

La parte apelante solicitó que en el presente caso sea aplicada la jurisprudencia de esta Sala, dispuesta mediante sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: *Constructora Seana, C.A.*, a los efectos de calcular el monto correspondiente a las sanciones de multa impuestas a la contribuyente, la cual expresa lo siguiente:

“*el delito de contravención es*

sancionado con multa de un 10% a 200% del monto del tributo omitido, siendo el término medio de dicha sanción el 105%, calculado de conformidad con lo establecido en el Artículo 37 del Código Penal, es decir, la suma del término mínimo y el término máximo dividido entre dos ( $10+200=210$ ,  $210/2=105$ ). De allí que para obtener el valor de la atenuante debe extraerse el monto que hay entre el término mínimo y el término medio, entre 10 y 105 hay 95, que es el número de circunstancias atenuantes que prevé el Código de 1994, ( $95/5=19$ ), de tal suerte que por cada atenuante que se conceda, ha de disminuirse en un 19% el monto de la sanción aplicada”.

Como se evidencia, lo razonado en el fallo versa sobre la dosificación de las atenuantes y agravantes, estableciendo que se calculan en forma matemática, es decir, con la suma del término mínimo y el término máximo dividido entre dos (2), obteniendo el término medio. Por lo tanto, para atender “el valor de la atenuante [o agravante] debe extraerse el monto que hay entre el término mínimo y el término medio”, y esa cantidad debe dividirse de acuerdo al número de circunstancias (atenuantes o agravantes) “de tal suerte que por cada [una de ellas que] se conceda, ha de disminuirse [o aumentarse] en un 19% el monto de la sanción aplicada”.

Ahora bien, la Sala estima necesario hacer un reexamen de lo que hasta ahora constituye la **valoración de las atenuantes y agravantes** al momento del cálculo de la sanción, lo cual lleva a un replanteamiento

sobre el asunto, bajo las siguientes consideraciones:

Tanto las atenuantes y las agravantes son **circunstancias modificadoras de la responsabilidad** que moderan la sanción en los ilícitos o delitos.

En este sentido, debe referir la Sala en esta oportunidad que nuestro Legislador Tributario no estableció un sistema tasado acerca de cómo deben ser aplicadas las atenuantes y agravantes en la graduación de la sanción en el Código Orgánico Tributario de 1994, normativa vigente al presente caso en razón del tiempo, por lo que de existir manifestaciones específicas e individualizadas que puedan ocurrir en cada situación planteada, éstas deberán ser evaluadas sobre el **mérito** de cada una de ellas.

A modo ilustrativo, esta Máxima Instancia evidencia que en algunos casos de incumplimiento de deberes formales en los cuales resultan aplicables los Códigos Orgánicos Tributarios de 2001 o el vigente de 2014, existen sanciones de multa donde no hay posibilidad alguna de graduación, por cuanto resultan operaciones numéricas que prescinden del término medio sobre un límite superior e inferior (por ejemplo: el numeral 5 del artículo 101, segundo aparte, del Código Orgánico Tributario de 2014, dispone el deber formal de emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos por la ley, cuya inobservancia impone que será sancionado con clausura de cinco (5) días y multa de cien unidades

tributarias -100 U.T.-). Situación contraria a la ocurrida en el caso de autos, que al constar la viabilidad de las atenuantes y agravantes, resulta determinante para la Sala tomar en cuenta las circunstancias particulares del caso que corresponda resolver.

En efecto, en el supuesto de la sanción de contravención dispuesta en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, se dispone lo siguiente:

**“Artículo 97**

*El que mediante acción u omisión que no constituya ninguna de las otras infracciones tipificadas en este Código, cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, inclusive mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios fiscales, será penado con multa desde un décimo hasta dos veces el monto del tributo omitido”.*

De la normativa citada, la cual se repite en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001 (sólo cambiando los porcentajes de las multas), se observa, que la misma al estar comprendida entre dos límites, se calculará estableciendo el término medio el cual se obtiene sumando los dos límites, máximo y mínimo dividiéndolos entre dos, conforme a la disposición establecida en el artículo 37 del Código Penal, vigente *ratione temporis*, previsión aplicable en atención a lo señalado en el artículo 71 del Código Orgánico Tributario de 1994 (y artículo 79 del Código publicado en el 2001).

Ahora bien, cuando existan las circunstancias atenuantes y/o agra-

vantes, la pena deberá aplicarse entre el término medio y el límite inferior o superior, según corresponda, todo de acuerdo a la magnitud de esas circunstancias, es decir, su disminución o aumento dependerá del **mérito** de las respectivas circunstancias que concurren, tal como lo prevé el antes señalado artículo 37 del Código Penal.

Así, tomando **por ejemplo** el presente caso al existir una atenuante, la sanción debe aplicarse del término medio al límite inferior, que en razón del **mérito**, ya que la contribuyente no cometió “violación de normas tributarias durante los tres (3) años anteriores a aquél en que se cometió la infracción”, además que en el asunto que se ventila se confirmaron todos los reparos impuestos por la Administración Tributaria, esta Sala observa que la multa debería ser prudencialmente calculada sobre una disminución de un diez por ciento (10%), ordenando su cálculo sobre el noventa por ciento (90%) de la multa impuesta.

Resulta importante advertir, que el Código Orgánico Tributario vigente, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014, si bien no resulta aplicable al caso de autos, apoya lo anterior al sostener, en el mismo sentido antes indicado, que las sanciones tributarias correspondientes, según el caso, se aumentarán o disminuirán según el **mérito** de las circunstancias atenuantes o agravantes aplicables. Así, el dispositivo comentado establece lo siguiente:

**“Artículo 94**

*Cuando la sanción está comprendida entre dos límites, se entiende que la normalmente aplicable es el término medio que se obtiene sumando los dos números y tomando la mitad. Se reducirá hasta el límite inferior o se aumentará hasta el superior, según el mérito de las respectivas circunstancias atenuantes o agravantes que concurran en el caso concreto”.* (Resaltado de la Sala).

Por lo tanto, al ser las circunstancias atenuantes y agravantes un medio de conexión existente entre la norma que impone la sanción y la particular situación existente del hecho concreto que se examine, como son el conjunto de pruebas y razones que resultan del análisis al asunto que se ventila en cada oportunidad, establece ahora esta Alzada que su *quantum* debe ser fijado por el Juez en forma **prudencial** para cada caso en específico y no como una operación o ecuación matemática. **Así se declara.**

En virtud de lo antes descrito esta Sala modifica el criterio sostenido a partir de la sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: *Constructora Seana, C.A.* **Así se decide.**

Del pronunciamiento que antecede, esta Máxima Instancia considera que -en el caso concreto- el cambio que se produjo del criterio establecido en la decisión recaída en el caso: *Constructora Seana, C.A.*, no podría aplicarse en la presente apelación contra la sentencia definitiva No. 1932 dictada por el Tribunal Superior

Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Daewoo Motor de Venezuela, S.A., en aras de garantizar los principios de confianza legítima y expectativa plausible. (Vid. Sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nros. 956 del 1° de junio de 2001, caso: *Fran Valero González y Milena Portillo Manosalva de Valero*, 401 del 19 de marzo de 2004, caso: *Servicios La Puerta S.A.*, y 867 del 8 de julio de 2013, caso: *Globovisión*). **Así se declara.**

**De la Situación Concreta**

Esta Alzada, ante la procedencia de la circunstancia atenuante dispuesta en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 y la ausencia de agravantes, observa que debe imponerse la pena entre el término medio y el límite inferior. Siendo así, el término a partir del cual se deben computar las distintas sanciones que en el presente caso, resultan las dispuestas en el artículo 97 del Código Orgánico Tributario de 1994, en su condición de contribuyente, y de los artículos 99 y 100 *eiusdem*, en su condición de agente de retención.

En ese sentido, sosteniendo el criterio expuesto en la sentencia No. 01649 de fecha 18 de noviembre de 2009, caso: *Constructora Seana, C.A.*, se observa que la Administración Tributaria deberá calcular el monto de las sanciones impuestas de la siguiente manera:

¿Artículo 97 y 99 del Código Orgánico Tributario de 1994:

Ambos ilícitos son sancionados con multa de un 10% a 200% del monto del tributo omitido (artículo 97) y del dejado de retener o percibir (artículo 99), siendo el término medio de dicha sanción el 105%, resultante de sumar el término mínimo y máximo y luego dividirlo entre dos ( $10+200=210$ ,  $210/2=105$ ).

Así, para obtener el valor de la atenuante debe extraerse la cifra que existe entre el término mínimo y el término medio, cuyo monto resulta la cantidad de 95, la cual debe dividirse entre cinco (5), que es el número de las circunstancias atenuantes que prevé el Código de 1994, ( $95/5=19$ ), de tal suerte que por cada atenuante que se conceda, ha de disminuirse en un 19% el monto de la sanción aplicada.

¿Artículo 100 del Código Orgánico Tributario de 1994:

La sanción de multa que corresponde es de un 10% a 100% del monto del tributo no retenido o percibido, siendo el término medio de dicha sanción el 55%, calculado el término mínimo y máximo dividido entre dos ( $10+100=110$ ,  $110/2=55$ ).

Así, para obtener el valor de la atenuante debe extraerse el monto que hay entre el término mínimo y el término medio, cuyo monto resulta la cantidad de 45, la cual debe dividirse entre cinco (5), que es el número de las circunstancias atenuantes que prevé el Código de 1994, ( $45/5=9$ ), de tal suerte que por cada atenuante que se conceda, ha de disminuirse en un 9% el monto de la sanción apli-

cada.

En razón de lo antes señalado, esta Sala ordena a la Administración Tributaria reducir las sanciones de multa en una quinta parte (1/5) por la atenuante otorgada, es decir, en los casos de los artículos 97 y 99 del Código Orgánico Tributario de 1994, un diecinueve por ciento (19%); y en el caso del artículo 100, un nueve por ciento (9%). **Así se declara.**

Con fundamento en las consideraciones expresadas, esta Sala declara parcialmente con lugar el recurso de apelación ejercido por el sustituto del Procurador General de la República. Se confirma de la sentencia No. 1932 dictada el 27 de abril de 2012 por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, lo referente a la procedencia de la atenuante dispuesta en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 y se revoca únicamente lo atinente al cálculo utilizado en la graduación de la sanción de multa impuesta por la Administración Tributaria, el cual deberá computarse atendiendo a los parámetros expuestos en el presente fallo. **Así se decide.**

Siendo así, se ordena a la Administración Tributaria el recálculo de las sanciones de multas impuestas, en su condición de contribuyente y agente de retención, en los términos expresados en la presente decisión judicial, a saber, reducir las sanciones de multa en una quinta parte (1/5) por la atenuante otorgada, como se explicó precedentemente. **Así se establece.**

Igualmente, se confirma la declaratoria del Tribunal de mérito al haber decidido parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Daewoo Motor de Venezuela, S.A., contra la Resolución (Sumario Administrativo) No. GCE-SA-R-2004-045 de fecha 31 de mayo de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó el Acta Fiscal No. GRTICE-RC-DF-0278/2003-66, notificada el 12 de noviembre de 2003, la cual quedó firme, salvo en el referente a la aplicación de la atenuante invocada y consecuentemente el cálculo de las sanciones de multa, en los términos aquí expuestos. **Así se declara.**

Finalmente, con relación a la aplicación en el tiempo del criterio aquí modificado, esta Máxima Instancia observa que será para los casos futuros, es decir, aquéllos que se conozcan con posterioridad a la publicación del presente fallo respecto a la forma de calcular las sanciones de multa en los supuestos donde resulte otorgar las circunstancias atenuantes y/o agravantes, independientemente del Código Orgánico Tributario aplicable, por cuanto, por un lado, el Texto Tributario ahora vigente incluyó una norma que instituye «*el mérito*» de tales circunstancias, y por el otro, en los demás cuerpos tributarios (ahora derogados) existe en cada uno de ellos una disposición de remisión expresa al Código Penal que establece dicha condición. (*Vid.*

Sentencia de esta Sala No. 00815 del 4 de junio de 2014, caso: *Tamayo & Cía, S.A.*). **Así se declara.**

Asimismo, se ordena la publicación de la presente decisión judicial en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial. **Así se declara.**

## V DECISIÓN

En virtud de los argumentos precedentemente expuestos, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial de la **REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA** contra la sentencia definitiva No. 1932, dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de abril de 2012.

2. Se **CONFIRMA** de la sentencia apelada lo referente a la aplicación de la atenuante dispuesta en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994, y se **REVOCA** únicamente lo atinente al cálculo utilizado en la graduación de las sanciones de multa impuestas, el cual deberá computarse atendiendo a los parámetros expuestos en el presente fallo.

3. **FIRMES** los puntos no apelados por la recurrente y no desfavorables a la República, atinentes a: *i)*

Improcedencia de la denuncias sobre errónea interpretación del artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994 y Falso Supuesto en cuanto a las retenciones en cantidades menores, por Bs. 3.594.894,76 y Bs. 330.125,61, respectivamente. *ii*) Improcedencia del alegato sobre la errónea aplicación del artículo 78, Parágrafo Sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995 así como la desestimación de la violación del principio de la capacidad contributiva, por Bs. 93.178.434,29. *iii*) Improcedencia del rechazo gastos no deducibles correspondientes al impuesto sobre la renta, por Bs. 14.297.703,80. *iv*) Improcedencia de la errónea apreciación de los hechos en cuanto a los gastos que supuestamente carecen de comprobación y aquellos que carecen de comprobación satisfactoria, por Bs. 131.987.638,50 y Bs. 83.240.114,26, respectivamente. *v*) Improcedencia del rechazo de gastos por ausencia del Número de Registro de Información Fiscal del Proveedor, por Bs. 13.2016.413,30. *vi*) Rebajas por impuesto sobre la renta “*No Procedentes*”, por Bs. 3.912.196,00. *vii*) Créditos de impuesto a los activos empresariales improcedentes, por Bs. 323.215.624,00. *viii*) Improcedencia de la denuncia de errónea interpretación de las normas en materia de ajuste por inflación en cuanto a la exclusión de las cuentas por cobrar relacionadas del patrimonio neto fiscal, por Bs. 30.546.640,60. *ix*) Improcedencia del Rechazo del ajuste de las Pérdidas Trasladables. *x*) Procedencia de las Multas. *xi*) Improcedencia de la eximente de responsa-

bilidad penal tributaria. *xii*) Improcedencia de la circunstancia atenuante dispuesta en el numeral 2, del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 1994 y la alegada por la recurrente referida a la “*colaboración prestada a la fiscalización*”.

4. **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con medida cautelar de suspensión de los efectos por la sociedad de comercio Daewoo Motor de Venezuela, S.A. En consecuencia, queda **FIRME** la Resolución (Sumario Administrativo) No. GCE-SA-R-2004-045 de fecha 31 de mayo de 2004, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que confirmó el Acta Fiscal No. GRTICE-RC-DF-0278/2003-66, notificada el 12 de noviembre de 2003, la cual quedó firme, salvo la atenuante otorgada y lo referente al cálculo de las sanciones de multa impuestas.

Se **ORDENA** a la Administración Tributaria recalcular las sanciones de multa aplicadas a la empresa recurrente, tal como se indica en la parte motiva de este fallo.

Asimismo, se **ORDENA** la publicación de la presente decisión judicial en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, así como en la Gaceta Judicial, en cuyos sumarios se señalará lo siguiente: “*Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia mediante la cual se establece que 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”.*

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. 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 siete (07) días del mes de julio del año dos mil quince (2015). Años 205° de la Independencia y 156° de la Federación.

(...)

**En ocho (08) de julio del año dos mil quince, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00814.**

(...)

---

## MISCELÁNEAS



**La 49ª Asamblea General del CIAT**  
**CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**  
**“LA GESTIÓN DE RIESGOS COMO HERRAMIENTA PARA LA MEJORA**  
**DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO”**

**Resolución**

La 49ª Asamblea General del CIAT:

**Considerando**

Que la gestión de riesgos es una metodología que se utiliza para identificar, analizar, priorizar y mitigar los riesgos asociados con el incumplimiento de los contribuyentes.

Que las administraciones tributarias nacionales deben adoptar prácticas de gestión de riesgos para asignar los limitados recursos a los diferentes procesos tributarios en función al riesgo.

Que a través de este proceso las administraciones tributarias procuran tomar decisiones estratégicas y operativas que contribuyan a garantizar el más alto nivel de cumplimiento voluntario, no sólo mediante acciones de cumplimiento posteriores sino, también con acciones proactivas frontales que desalienten e impidan el incumplimiento.

**LA ASAMBLEA GENERAL RESUELVE**

Recomendar a las administraciones tributarias de sus países miembros, que, en la medida que puedan, lleven a cabo acciones con respecto a los siguientes temas:

**Primero.** Planificación estratégica de la gestión de riesgos de cumplimiento

- Implementar como política de trabajo la gestión de riesgo en los procesos de relevancia tributaria.
- Identificar y clasificar los riesgos asociados a hechos y acontecimientos de relevancia tributaria. § Analizar los riesgos con el propósito de comprender su naturaleza e impacto, y así determinar qué los causa y por qué.
- Determinar y asignar prioridades, es decir, establecer si determinado riesgo debe ser o no tratado, y de tratarse, decidir en qué medida debe evaluarse su alcance e importancia.
- Diseñar estrategias de tratamiento que conlleven a mitigar los riesgos de cumplimiento, tales como educación, asistencia, mejora en la legislación y de los diferentes procedimientos, como fiscalización, entre otros.
- Evaluar los resultados de las acciones de mitigación de riesgos para identificar los logros alcanzados y utilizar los resultados en futuros procesos de

- planificación.
- Publicar los progresos realizados en la lucha contra los riesgos de cumplimiento.

**Segundo.** Programas de mejora del cumplimiento: herramientas para una buena gestión de riesgos.

- Los programas de mejora deberán cubrir por lo menos tres años, a fin de permitir tiempo para evaluar el impacto de nuevas estrategias e iniciativas.
- Estructurar los programas de mejora para atender múltiples dimensiones: por ejemplo, segmentos de contribuyentes, principales impuestos administrados y principales procesos de negocio (registro, declaración, pago y precisión de los datos reportados).
- El programa de mejora debe ocuparse de los riesgos más serios, sin que ello implique que los riesgos menos serios dejen de ser monitoreados.
- El programa de mejora hace uso intensivo de la tecnología y puede ser integrado con los otros sistemas de información de la administración.
- El programa de mejora incluye elementos de cooperación con otras administraciones tributarias, organismos públicos (unidades de lucha contra el blanqueo de capitales, unidades anti-corrupción, procuraduría, etc.) y el sector privado – por ejemplo, contribuyentes, intermediarios tributarios, instituciones financieras, etc.
- Los programas de mejora son respaldados por el andamiaje normativo que le brinda el Código Tributario.

**Tercero.** Técnicas innovadoras para una buena gestión de riesgos de cumplimiento.

- Utilizar las nuevas herramientas de la economía conductual (por ejemplo, encuestas de percepción, análisis experimental, microsimulaciones) para comprender las actitudes de los contribuyentes hacia el pago de impuestos.
- Profundizar el uso de las nuevas herramientas de información (business analytics, big data, business intelligence) en los procesos de gestión de riesgos.
- En lo que sea pertinente, llevar a la práctica las recomendaciones derivadas del Proyecto BEPS G20/OCDE, para mejorar la gestión de riesgos con respecto a las empresas multinacionales y como oportunidad de mejora para la revisión y armonización del sistema tributario de los países miembros del CIAT.
- Buscar implementar políticas menos intrusivas para la gestión de riesgos de cumplimiento.
- Aplicar sólidas políticas de gobierno corporativo para mejorar la gestión de riesgos de cumplimiento.

Dado en la Ciudad de Lima, Perú, a los 5 días del mes de mayo de 2015.

Welcome  
Bienvenidos IFA friends

It is with great pleasure, that we welcome you to the 70th Congress of the International Fiscal Association of Madrid! In cooperation with IFA's Permanent Scientific Committee (PSC) we are currently putting together all the latest and greatest scientific findings, as well as a multitude of wonderful and unique cultural activities, in order to make this 70th Congress, the most informative and exciting one ever!

This 70th Congress officially opens on September 25, 2016 and will take place at the state-of-the-art IFEMA Convention and Congress Centre, at Recinto Ferial Juan Carlos I in Madrid, Spain. The final day of the Congress is September 30, 2016, so you have six days of experiencing the magic of Madrid! Even though 2016 is a few years away, we suggest and encourage you to plan well in advance and make your reservations soon, so you are assured of your spot to attend this extraordinary, informative and networking event!

The IFA Annual Congress providing each year a forum for representatives from both the private and the public sectors, including international tax practitioners, the Courts, Universities and international governmental and non-governmental organizations to come together, bringing their expertise for the benefit of all. There is no better occasion for the tax world to gain truly meaningful, extremely interesting and substantive knowledge on tax 'hot' topics, all the while being in the company of old friends and having the pleasure of making new ones.

As many of you know, it is typical for the IFA sessions to contain mass amounts of thought provoking information. For the 70th Congress, an extensive and impressive range of sessions is put together, directly addressing international tax issues faced by the Congress participants at present and in the foreseeable future of the global economic environment.

An interesting Seminar programme will be offered.

Additionally, we will be offering all participants a plethora of exciting opportunities to conduct healthy(?) debates, directly drawing on the knowledge and presentations of the leading tax experts from a wealth of varied jurisdictions from all around the world. These top experts specialize in cutting edge work, which focuses on the fast paced international tax law practices. There will be plenty of opportunity to not only gain invaluable knowledge directly from your peers, these forums will also provide you with unique and incomparable networking opportunities! The energetic and dynamic city of Madrid is world renowned for its cultural facilities. As Spanish's social and commercial hub, home to a large number of major national and international businesses, Madrid is a fitting and inspiring setting for this International Fiscal Association's 2016 Annual Congress.

The Congress venue, IFEMA Convention and Congress Centre, is a short ten minutes from the city centre, and is easily accessible by metro, car or taxi. Be

assured, that IFEMA features all current digital facilities, thus enabling, supporting and promoting a modern, individual e-learning environment. Madrid offers an unrivalled mélange of dazzling art, sophisticated culture and proud history. And, let's not forget about the Spanish FOOD! Come and take the opportunity to discover the fantastic gastronomy available from a wealth of amazing restaurants! With the stunning museums, the typical sunny days and the Spanish hospitality, we are confident the social events and abundance of leisure activities will undoubtedly contribute to your incredibly successful 70th Congress experience!

We are very much looking forward to seeing you in Madrid!

Hasta pronto,

Prof. Dr. Fernando Serrano Antón

ChairMr.

José Palacios Pérez

Secretary

2016 Madrid, SPAIN

Period: 25 September 2016 - 30 September 2016

Website: [www.ifamadrid2016.com](http://www.ifamadrid2016.com)

2016 Madrid Congress

Subject 1:

Dispute resolution procedures in international tax matters

Subject 2:

The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation

Tentative Seminar Programme

IFA/OECD

IFA/EU

Recent developments in international taxation

Latin-American Tax Seminar: Preferential Tax Regimes for investments in LATAM

Tax Judges Seminar: The Role of Tax Judges in the New International Tax Environment dealing with some Permanent Establishment Case Law

Taxation of Activities Performed in Breach of Legal Regulations (Illegal activities)

Taxation of Venture Capital: Funds, Managers and investment structure

International Taxation of Sportsmen, Sport Organizations and Sports Events

How has BEPS affected to MNEs Relocation?

VAT and Direct Taxation of Digital Economy: Old Problems, New Solutions?

<b>Valor de la Unidad Tributaria</b>
--------------------------------------

Año	Núm. Gaceta Oficial	Fecha Publicación	Valor U.T
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 Reimpresa en 37.877	10/02/2004 11/02/2004	24.700
2003	37.625	05/02/2003	19.400
2002	37.397	05/03/2002	14.800
2001	37.183 Reimpresa en 37.194	24/04/2001 10/05/2001	13.200
2000	36.957	24/05/2000	11.600
1999	36.673	05/04/1999	9.600
1998	36.432	14/04/1998	7.400
1997	36.220	04/06/1997	5.400
1996	36.003	18/07/1996	2.700
1995	36.673	07/04/1995	1.700
1994	COT Art. N°229 GO 4.727 Ext	24/04/2001 10/05/2001	13.200





**Universidad Católica del Táchira**

**TRIBÛTUM**

**1 / 2015 Versión Digital**

Revista arbitrada venezolana  
de Ciencias Tributarias  
Decanato de Investigación y Postgrado

---

Director-Editor: Jesús Manuel Oliveros Márquez

## **INDICE ACUMULADO**

### **ESTUDIOS**

---

### **LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

---

Nacional

### **DOCTRINA TRIBUTARIA**

---

### **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<sup>a</sup> y GUERVOS, María Ángeles.
- *Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. **II**, (diciembre 1996), 43-66.
- ALFONSO GALAN, Rosa María.
- Las vías de revisión en materia tributaria y algunas cuestiones sobre la litigiosidad en el ordenamiento tributario español. **XIX**, (2010), 11-40.
- ALTAMIRANO, Alejandro.
- *Criterios de Graduación para la aplicación de sanciones tributarias. Limitación a la discrecionalidad de la Administración Tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 131-154.
- ALVAREZ, Juan Manuel y CORTI, Horacio G.
- *La inconstitucional en cadena de la Ley 24.629 al Decreto 618/97*. **VII**, (junio 1999), 25-46.
- AMATUCCI, Andrea.
- *Il Conflitto Tra Il Diritto Internazionale Tributario Ed Il Diritto Tributario Internazionale*. **III**, (julio 1997), 53-62.
- AMATTUCCI, Andrea.
- *La enseñanza del derecho financiero. Traducción de Paolo Tufano*. **VIII**, (diciembre 1999), 13-40.
- ARAGON CORTES, Irene B.
- Configuración Jurídica de la Autonomía Tributaria en los Municipios Venezolanos. **X**, (2000), 107-136.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- La suspensión de los efectos del acto en el Recurso Contencioso Tributario venezolano. **XIII**, (2004), 57-92.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Tributación e Internet: Retos y Oportunidades. **XVI**, (2005), 13-35.
- ARRIETA ZINGUER, Miguel.
- Los Aportes en Ciencia, Tecnología e Innovación en Venezuela. **XVIII**, (2009), 209-236.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *El Impuesto a la Renta de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 13-22.
- ATCHABAHIAN, Adolfo.
- *Arbitraje e Impuestos*. **III**, (julio 1997), 95-100.
- BARNOLA, José P. (Hijo).
- Tratamiento Fiscal de las Actividades sujetas a la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gasosos. **X**, (2000), 27-48.
- BAUTISTA GONZÁLEZ, Alejandro.
- *Estructura organizacional del SENIAT*. **I**, (junio 1996), 245-256.
- BELISARIO CORDIDO, María Cecilia.
- Inconstitucionalidad de la Norma Prohibitiva de la Compensación en los Impuestos Indirectos. **XVIII**, (2009), 101-144.
- 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.
- 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 Rémigen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España. **XXII**, (2013) 47-71.
- CAÑAL, Francisco. España.
- Análisis de jurisprudencia sobre prescripción de deudas tributarias. **IV**, (diciembre 1997), 69-74.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal.
- *Impuesto de Explotación o Regalía*. **I**, (junio 1996), 59-68.
- CARMONA, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo.
- *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*. **III**, (julio 1997), 101-134.
- CARRERO A., José Antonio.
- Las Aduanas Coloniales Venezolanas. **VI**, (diciembre 1998), 207-228.
- CARRERO A., José Antonio.
- *Globalización y recurso de incumplimiento*. **VII**, (junio 1999), 205-212.
- CASADO OLLERO, Gabriel.
- *La Constitución y el derecho financiero: La constitucionalización de la justicia en el gasto público*. **VII**, (junio 1999), 67-80.
- CASTRO NIETO, Gilmer Yovanni.
- *Gerencia tributaria en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 259-268.
- CHAMORRO, José Antonio.
- La Configuración Constitucional de los Recursos Tributarios de las Entidades Territoriales intermedias. Los casos de España y Venezuela. **XI**, (2001), 9-21.
- CLAVERO R, Omer E.
- *Evaluación de impacto económico de los Tratados Internacionales suscritos por Venezuela para evitar la doble Tributación en Impuesto sobre la Renta en las empresas situadas en el Municipio Maracaibo período 1997-1998*. **IX**, (enero 2000), 213-250.
- COLMENARES, Gustavo.
- *Impuesto Inflacionario y “Efecto Olivera-Tanzi”*: Una aplicación al caso de Venezuela. **IX**, (enero 2000), 91-112.
- CONTRERAS MUÑOZ, Mariela.
- La Planificación Tributaria y su relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. **XVIII**, (2009), 169-206.
- CORTES J., Rosa María.
- *Las prestaciones sociales como patrimonio del trabajador y su transmisión a los herederos*. **III**, (julio 1997), 159-164.
- CUERVÓS MAILLO, María Ángeles.
- Medidas fiscales sobre la dependencia y la discapacidad en la Unión Europea y en España. **XIX**, (2010), 239-270.
- CUEVAS CONTRERAS, Tomás y CARRILLO SÁNCHEZ, Laura 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 pro-cesos de Integración Económica*. **II**, (diciembre 1996), 67-104.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *La Globalización de la economía y su incidencia en el Tratamiento impositivo bajo el principio de la renta mundial*. **III**, (julio 1997), 27-40.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- Reflexiones sobre el carácter extrafiscal de la tributación. **IV**, (diciembre 1997), 105-116.
- DURÁN R., Maryan Karina.
- La Consulta en el Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 175-204.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa. **XIII**, (2004), 93-132.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La Obligación Tributaria. **XXII**, (2013), 9-22.
- ESCALANTE DUQUE, Marisol.
- Tratamiento Tributario y Contable de los dividendos según la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana de 1999. **X**, (2000), 73-98.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena*. **II**, (diciembre 1996), 23-42.
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria*. **III**, (julio 1997), 65-80.
- FARRERAS R., Tibisay y CÓRDOVA, Jesús.
- La prescripción de la obligación tributaria en el derecho venezolano. **V**, (junio 1998), 47-60.
- FERNÁNDEZ P., Elsa y GONZÁLEZ, Salvador.
- *La Tributación indirecta a la prestación del servicio de transporte internacional de carga por carreteras entre Venezuela y Colombia*. **VIII**, (diciembre 1999), 229-242.
- FERREIRO L., José Juan.
- El Estatuto del Contribuyente. **IV**, (diciembre 1997), 13-24.
- FRAGA PITTALUGA, Luis.
- El juicio fiscal contra los responsables tributarios por representación. **VI**, (diciembre 1998), 103-120.
- FRANCO, Freddy A.
- *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela. Su pasado, presente y futuro*. **II**, (diciembre 1996), 279-312.
- GALLEGO, Juan Carlos.
- *Interpretación constitucional de normas tributarias de excepción*. **VIII**, (diciembre 1999), 137-156.
- GARCÍA FRÍAS, Ángeles.
- Cláusula Arbitral en el Modelo de Convenio de la OCDE y convenio Europeo de Arbitraje. **XIX**, (2010), 161-192.
- GARCÍA OSÍO, Gustavo, RODRÍGUEZ Balsa, Rafael y SALVATO DE FIGUEROA, Silvia.
- *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 173-242.
- GARNICA, Onéximo.
- Los concordatos tributarios. **V**, (junio 1998), 61-68.
- GARNICA PRATO Onéximo.
- Las Contribuciones especiales en el Ordenamiento Tributario Venezolano. **XI**, (2001), 27-50.
- GIL OCHOA, Marianna Elizabeth.
- La Entelequia de la Ejecución de

- Sentencias de condena 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.
- GONZALEZ 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 párrafo segundo del artículo 92 del Reglamento de los Regímenes Especiales, referida a la base imponible en aduanas*. **II**, (diciembre 1996), 263-276.
- MONCADA GIL, Luis Humberto.
- *Aplazamiento y fraccionamiento de pago: Una visión comparada desde la legislación española y venezolana*. **XII**, (2002-2003), 277-313.
- MONTAÑO GALARZA, César.
- *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las Constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina*. **XIII**, (2004), 11-55.
- MORATAL ORÓN, Germán.
- *Criterios de cuantificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España y otros países Europeos*. **VIII**, (diciembre 1999), 265-284.
- MORENO DE RIVAS, Aurora.
- *El sistema tributario en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 37-48.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- *Alcance de los deberes formales del Iva en Venezuela*. **XIX**, (2010), 139-160.
- MURGA DIAZ, Carlos.
- *Régimen de Renta Mundial en Venezuela*. **XVII**, 23-53.
- MORILLO CARIA, María Gloria.
- *Capital Social, Gerencia, Divulgación y Cultura Tributaria*. **XVII**, 101-122.
- OBERTO A, Karla Beatriz.
- *Los Estados dentro del Proceso de Descentralización Fiscal*. **IX**, (enero 2000), 131-167.
- OCHOA C, Nairobi.
- *Análisis de la Influencia del Principio de Renta Mundial, el concepto de Residencia y el Establecimiento Permanente consagrado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana (1999) en los Conflictos de Doble Imposición Internacional*. **IX**, (enero 2000), 63-90.
- ORTÍZ, Bella Yolanda.
- *Derechos de los Contribuyentes y sus medios de defensa administrativos*. **VI**, (diciembre 1998), 45-62.
- PAÉZ GARCÍA, Gerardo.
- *Comentarios a las ordenanzas Municipales en materia de juegos en general*. **VII**, (junio 1999), 215-224.
- PACHECO SOTILLO, Mariohr.
- *La ejecución de Sentencia en el Proceso Contencioso Tributario por repetición de pago en Venezuela*. **XX**, (2011), 65-93.
- PAGÈ I 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 dozavo como anticipo en el Impuesto a los Activos Empresariales*. **IV**, (diciembre 1997), 25-36.
- PEREZ MORENO, Salvador, GARCIA LIZANA, Antonio.
- *Keynes y la Incidencia de la distribución de la Renta en el consumo: El caso de la Política Fiscal Redistributiva en España*. **XV**, (2005), 51-71.
- PÉREZ VALENCIA, Maritza Tatiana.
- *La Política Fiscal en el Ecuador Análisis Teórico de los Tributos*. **XII**, (2002-2003), 191-215.
- PERNÍA REYES, Mauricio Rafael.
- *La Naturaleza Jurídica de las Ventajas Especiales Mineras en Venezuela*. **XXIV**, (2015), 87-102.
- 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.
- RIVAS NIETO, Estela.
  - La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
  - Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RODRÍGUEZ, José Gregorio.
  - *El arbitraje como medio de defensa del contribuyente e instrumento de recaudación efectivo para...* **VII**, (junio 1999), 99-116.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
  - El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.
- RODRIGUEZ F, Nancy Lorena.
  - *Los Tributos derivados de la Exploración de Minerales no Metálicos transferidos al Estado Táchira.* **IX**, (enero 2000), 169-197.
- RODRÍGUEZ, Ramón Luis.
  - *En torno a la retroactividad de normas tributarias.* **II**, (diciembre 1996), 177-206.
- RODRÍGUEZ SALÓM, Román.
  - Descentralización y tributación. **I**, (junio 1996), 119-142.
- ROJAS SABORÍO, Ingrid.
  - *El Decreto-Ley en materia tributaria: Comentarios a la jurisprudencia del tribunal constitucional español y su estudio comparativo con la jurisprudencia de la sala constitucional Costarricense.* **VIII**, (diciembre 1999), 185-208.
- ROJAS SERRA, Marireina.
  - *El Poder Tributario de las comunidades autónomas en España.* **VII**, (junio 1999), 119-136.
- ROMANO, Ana M. Y RUIZ, Edgar.
  - *Efectos prospectivos particulares de la aplicación del convenio firmado por Venezuela y EEUU, la ley vi-gente de I.S.L.R y el proyecto de Re-forma de la ley I.S.L.R.* **VIII**, (diciembre 1999), 243-262.
- ROMERO DELGADO, Darío.
  - *Análisis crítico del criterio de la Administración Tributaria Nacional en cuanto a la forma de...* **VII**, (junio 1999), 83-96.
- ROSALES D., Thania M.
  - La evasión y elusión tributarias en las actividades de libre ejercicio profesional. **IV**, (diciembre 1997), 77-90.
- SÁAVEDRA, Mariela.
  - La Triada de la Obligación Tributaria de los Precios de Transferencia en la República Bolivariana de Venezuela. **XXII**, (2013), 73-90.
- SÁNCHEZ, Indira.
  - La figura de la analogía en la exención tributaria. **IV**, (diciembre 1997), 47-68.
- SÁNCHEZ M., Marínés.

- *Descentralización Fiscal en Venezuela. VI*, (diciembre 1998), 11-30.
- SANTA – BARBARA, Jesús.
- *Ley General Tributaria Española. VI*, (diciembre 1998), 123-172.
- SERRANO ANTÓN, Fernando.
- El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. **III**, (julio 1997), 81-94.
- SOLA MARTINEZ, Yennifer Cristina.
- *Incidencias de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros para la formación de la Cultura Tributaria en Venezuela. XXI*, (2012), 87-97.
- SOLÓRZANO, Rafael.
- *Política y Administración Tributaria en Venezuela y Agenda para los años noventa. II*, (diciembre 1996), 235-260.
- SUAREZ ALVAREZ, José Clímaco.
- El Impuesto a los Activos Empresariales **XI**, (2001), 19-21.
- SUÁREZ, María.
- Análisis de la Aplicación de los Precios de Transferencia en los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre la Renta que celebren Operaciones con Partes Vinculadas. **XIX**, (2010), 41-64.
- THEOHAROPOLOU, Eleni.
- Nature e Interpretation of tax law. **IV**, (diciembre 1997), 133-148.
- TORRES MORILLO, Ytalo Antonio.
- Autonomía del Sistema Tributario Sancionador o ¿Simplemente un fin Didáctico. **XVII**, 55-82.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
- Finanzas Públicas y Constitución. **XII**, (2002-2003), 75-103.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente.
- Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en el Ecuador **XVIII**, (2008), 11-57.
- UCKMAR, Victor.
- *El Sistema Tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes. II*, Pág. 207-218.
- URDANETA SALGUERO, Guillermo y
- PALACIOS VILLALBA Leonardo E.
- La Utilidad del Gasto Público y el Sistema del Control en los Gobiernos Locales. **X**, (2000), 179-183.
- URQUIZU CAVALLE, Angel.
- Beneficios Fiscales por hijos a Cargos en España: Evolución en la Tributación sobre la Renta de las Personas Físicas. **XII**, (2002-2003), 105-146.
- VALDÉS COSTA, Ramón.
- *Las empresas multinacionales ante el Derecho Tributario. I*, (junio 1996), 9-20.
- VARGAS 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: Línea-

- mientos 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.
- 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), 551-64.

## LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

### Nacional

#### Leyes

- Ley de Remisión Tributaria. **I**, (junio 1996), 271-273.
- Ley sobre la Zona Libre Cultural, Científica y tecnología del Estado Mérida. **I**, (junio 1996), 274-277.
- Ley de Asignaciones Económicas Especiales para los Estados derivadas de Minas e Hidrocarburos. **II**, (diciembre 1996), 313-323.
- Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles **III**, (julio 1997), 221-234.
- Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para dictar medidas extraordinaria en materia económica y financiera. **VII**, (junio 1999), 225-260.
- Ley N° 42 Nuevo Código Orgánico Tributario. **XI**, (2001), 53-107.
- Ley sobre el Régimen de Remisión y facilidades para el pago de obligaciones Tributarias Nacionales. **XI**, (2001), 109-116.
- Ley del Nacional integrado de Administración Aduanera y Tributaria Seniat. **XI**, (2001), 117-125.
- Ley sobre Simplificación de Trámites Administrativos. **XI**, (2001), 127-134.
- Ley que establece el Impuesto al Débito Bancario. Gaceta Oficial N° 38.088, **XIV**, de fecha 16/12/2004, 44-58.
- Ley que deroga el Decreto Ley N° 3.266, de fecha 26/11/1993, mediante el cual se dicta la ley de impuestos activos empresariales. Gaceta Oficial N° 38.002, **XIV**, de fecha 17/08/2004, 59-61.
- Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.999, **XIV**, de fecha 11/08/2004, vigente a partir del 01/09/2004, 62-98.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal Gaceta Oficial N° 38.204 de fecha 08/06/2005, **XV**, (junio 2005), 74-155.

Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), G.O. 38.263 del 01/09/05, **XVI**, 111-149.

Ley del Impuesto sobre Alcohol y especies alcohólicas (Reimpresión) G.O. 38.286 del 04/10/2005, **XVI**, 04/10/2005.

Ley sobre el Delito de Contrabando. G.O. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 165-178.

Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal G.O. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 178-181.

#### Decretos

Decreto sobre la Exoneración del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos. **IV**, (diciembre 1997), 149-152.

Exposición de motivos y Decreto-Ley que Reforma Parcial la Ley de Impuesto sobre la Renta. **VIII**, (diciembre 1999), 275-329.

Decreto N° 3.363, mediante el cual se prorroga la vigencia del Decreto N° 838 de fecha 31/05/2000, hasta el 31 de diciembre de 2006. Gaceta Oficial N° 38.096, **XIV**, de fecha 29/12/2004, 99-100.

Decreto N° 3.388, mediante el cual se exonera del Impuesto al Valor Agregado a las operaciones efectuadas dentro del Programa Vehículo Familiar 2000. Gaceta Oficial N° 38.094, **XIV**, de fecha 27/12/2004, 101-105.

Decreto N° 3.298, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado a los contribuyentes que efectúen las operaciones estrictamente necesarias para la ejecución de las actividades relacionadas con la construcción de obras civiles, mecánicas, eléctricas y de mantenimiento de sistemas hidráulicos, realizadas por los órganos o entes del Estado que se dediquen exclusivamente a la construcción de los mismos. Gaceta

Oficial N° 38.089, **XIV**, de fecha 17/12/2004, 106-113.

Decreto N° 3.173 mediante el cual se prorroga la exoneración del Impuesto al Valor Agregado a las operaciones efectuadas dentro del Programa Vehículo Familiar 2000. Gaceta Oficial N° 38.044, **XIV**, de fecha 15/10/2004, 114-115.

Decreto N° 3.027 mediante el cual se acordó exoneración en los Municipios Bolívar, García de Hevia, y Pedro María Ureña del Estado Táchira. Gaceta Oficial N° 38.041, **XIV**, de fecha 11/10/2004, 116-131.

Decreto N° 3.119 mediante el cual se exonera del Impuesto al Valor Agregado (IVA) los Proyectos de desarrollo industrial del sector plástico. Gaceta Oficial N° 38.024, **XIV**, de fecha 16/09/2004, 132-141.

Decreto N° 3.039 mediante el cual se exonera del Impuesto al Valor Agregado (IVA) las operaciones que se efectúen dentro del Programa "Canasta Familiar". Gaceta Oficial N° 37.994, **XIV**, de fecha 04/08/04, 142-147.

Decreto N° 3.031 mediante el cual se acordó exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para las importaciones definitivas de los bienes muebles corporales necesarios para la continuidad, confiabilidad y eficiencia de la prestación del servicio de generación de energía eléctrica. Gaceta Oficial N° 37.992, **XIV**, de fecha 02/08/2004, 148-152.

Decreto N° 3.692 mediante el cual se crea el programa "Venezuela Móvil". Gaceta Oficial N° 38.201 de fecha 03/06/2005, **XV**, 155-163.

Decreto N° 3.693, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA); a las operaciones de importación, venta interna y adquisición de vehículo y sus componentes que cumplan con las condiciones de producción y comercialización establecidas en el programa

- “Venezuela Móvil”. Gaceta Oficial N° 38.201 de fecha 03/06/2005, **XV**, 163-171.
- Decreto N° 3.853 deroga Reglamento Inspección previa de Importaciones GO. 38.327 del 02/12/2005, **XVI**, 182-184.
- Decreto de Exoneración de Tributos Nacionales (varios), **XVI**, 184-186.

Reglamentos

- Reglamento sobre los Tributos Establecidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **XII**, (2002-2003), 317-342.
- Reglamento de la Ley de Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 343-438.

Resoluciones

- Resolución N° 1.590. Ministerio de Finanzas y Ministerio de la Producción y el Comercio N° 377, Referida al Sistema de Bandas de Precios Referenciales para la verificación de los valores declarados, en las importaciones de mercancías de los sectores textil y de la confección. Gaceta Oficial N° 38.114 de fecha 02/02/2005, **XV**, (2005), 171-175.
- Resolución 1.661 Instructivo de los CERT. GO. 38.234 del 27/07/2005, **XVI**, 187-193.
- Resolución 1.663 Certificados Especiales de Reintegro Tributario. GO. 38.240 del 01/08/2005 **XVI**, 193-195.
- Resolución 1700 (CEDI) GO. 38.329 del 06/12/2005, **XVI**, 196-203.
- Resolución 1.709 Certificados Especiales de pago del IVA. GO. 38.234 del 22/07/2005, **XVI**, 203-205.

Providencias

- Providencia por la cual se reajusta la unidad tributaria. **V**, (junio 1998), 135-143.

- Providencia Administrativa SNAT/2002/927 Nuevo Valor Monetario de la Unidad Tributaria. **XI**, (2001), 135-137.
- Providencia Administrativa SNAT/2002/1.552 por medio de la cual se califican las Jurisdicciones de baja imposición Fiscal a efectos del Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 439-442.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1.697 mediante la cual se modifican las modalidades de pago de la declaración definitiva del Impuesto sobre La Renta. **XII**, (2002-2003), 443-445.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0296 sobre sujetos pasivos especiales. Gaceta Oficial N° 37.970. **XIII**, (junio 2004), 157-166.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232 por medio de la cual se califican las jurisdicciones de baja imposición fiscal a los efectos del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 37.924. **XIII**, (abril 2004), 168-171.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/2424 mediante la cual se modifica el formulario, condiciones, requisitos e instrucciones para la presentación de la Declaración informativa de operaciones efectuadas con partes vinculadas en el extranjero. Gaceta Oficial N° 37.879. **XIII**, (febrero 2004), 179-180.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0069 mediante la cual se establece las modalidades para la declaración y pago del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 37.877. **XIII**, (febrero 2004), 181-182.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2003/1.748 sobre las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes formales al Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.677. **XIII**, (abril 2003), 183-187.
- Providencia Administrativa N° SNAT/

- 2004/0474 Sobre las disposiciones especiales de Facturación por parte de los intermediarios de servicios de telefonía. Gaceta Oficial N° 38.035. **XIV**, de fecha 01/10/2004, 152-155.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0473 Sobre los requisitos que deberán cumplir los contribuyentes solicitantes del beneficio de exoneración del impuesto al valor agregado a las operaciones en el marco del Programa “Canasta Familiar”. Gaceta Oficial N° 38.035. **XIV**, de fecha 01/10/04, 155-165.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0358 Sobre el Régimen Transitorio de Facturación para Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 37.909. **XIV**, de fecha 12/08/2004, 165-166.
- Providencia Administrativa N° 0035. La obligación para los funcionarios públicos de declarar electrónicamente el Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 38.114 de fecha 02/02/2005. **XV**, (2005), 175-177.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Mediante la cual se designan Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005. **XV**, (2005), 178-189.
- Providencia Administrativa N° 0045. Que establece Disposiciones Especiales a las operaciones de exportación. Gaceta oficial N° 38.177 de fecha 02/05/2005. **XV**, (2005), 189-190.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056. Mediante la cual se designan a los entes públicos nacionales como Agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado Gaceta Oficial N° 38.136 de fecha 28/02/2005 reimpresa por error material en Gaceta Oficial N° 38.188 de fecha 17/05/2005. **XV**, (2005), 190-203.
- Providencia Administrativa N° 0116. Que establece el procedimiento de otorgamiento de prórrogas, fraccionamientos y plazos para la declaración o pago de obligaciones tributarias. Gaceta Oficial N° 38.213 de fecha 21/06/2005. **XV**, (2005), 203-217.
- Providencia 503 Declaración Electrónica del IVA de los Sujetos Pasivos Especiales. GO: 38.232 del 20/07/2005. **XVI**, 206-208.
- Providencia 456 Facturación de las Estaciones de Servicios. GO. 38.233 del 21/07/2005. **XVI**, 208-209.
- Providencia 627 Aplicación Exoración Plan Venezuela Móvil. GO.38.252 del 17/08/2005. **XVI**, 210-255.
- Providencia 391 Condición de Reconocimiento de Pérdidas por destrucción de mercancías. GO. 38.254 del 19/08/2005. **XVI**, 225-228.
- Providencia 790 Régimen Transitorio de Facturación del IVA. GO. 38.280 del 26/09/2005. **XVI**, 229-230.
- Providencia 821 Registro de Información Fiscal (RIF). GO. 38.286 del 04/10/2005. **XVI**, 230-235.
- Providencia 828 Sujetos Pasivos Especiales. GO: 38.313 del 14/11/2005. **XVI**, 235-245.
- Providencia 0915 Propiedad Intelectual en la Importación-GO. 38.314 del 15/11/2005. **XVI**, 245-249.
- Providencia 948 Declaración Electrónica del ISRL de los Sujetos Pasivos Especiales. GO. 38.319 del 22/11/2005. **XVI**, 250-251.
- Providencia 949 Declaración Electrónica del ISLR de los Funcionarios Públicos. GO: 38.319 del 22/11/2005. **XVI**, 251-253.
- Providencia 954 Compensaciones. GO. 38.324 del 29/11/2005. **XVI**, 253-256.
- Providencia 981 Condiciones para la Relación Anual de Operaciones Exoneradas. GO. 38.331 del 08/12/2005, **XVI**, 257-258.
- Providencia 985 Calendario de los Sujetos Pasivos Especiales. GO. 38.331 del 08/12/2005. **XVI**, 259-262.
- Aviso Oficial del SENIAT y SUNACOOP. GO. 38.347 del 30/12/2005. **XVI**, 263-265.

## DOCTRINA TRIBUTARIA

GUEVARA, Eduardo.

- Ley de Asignaciones Económicas Especiales para los Estados derivadas de Minas e Hidrocarburos. **II**, (diciembre 1996), 313-323.

MARÍN HERNÁNDEZ, Yajaira y CÓRDOBA VÁSQUEX, Jesús A.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.995. **I**, (junio 1996), 281-296.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.996. **III**, (julio 1996), 237-269.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.996. **II**, (diciembre 1996), 327-341.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.997. **IV**, (diciembre 1997), 155-174.

MARÍN, Yajaira.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT en el año 1.997. **V**, (junio 1998), 147-167.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VI**, (diciembre 1998), 255-281.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VII**, (junio 1999), 263-276.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **VIII**, (diciembre 1999), 333-352.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **IX**, (enero 2000), 271-295.

SENIAT.

- Opiniones doctrinarias más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **X**, (2000), 229-267.

SENIAT.

- Decisiones administrativas más relevantes emitidas por la Gerencia Jurídico-Tributaria del SENIAT. **XI**, (2001), 141-177.

## JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- Constitucionalidad de la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario. **XII**, (2002-2003), 447-462.

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.

- Recurso de Revisión Interpretación del artículo 136 del Código Orgánico Tributario, **XIV**, (15/11/2004), 252-267.

CONSEJO JURISPRUDENCIAL.

DE SANTIS RAMOS GABRIEL

- El Principio de la Legalidad Tributaria en la fijación de las Tasas por los Servicios Registrales y Notariales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, **XIV**, del 14 de septiembre 2004), 324-330.

DECRETO LEY DE REGISTRO PUBLICO Y DEL NOTARIADO.

- Nulidad por inconstitucionalidad Art. 15 Constitucionales los Art. 14, 62 y 66, **XIV**, (14/09/2004), 299-323.

FRANQUEO POSTAL.

- Precio Público y no Tributo, Resoluciones 389 y 390 del 05/12/1994 dictadas por el entonces Ministerio de Transporte y Comunicaciones, Nulidad por inconstitucionalidad, **XIV**, (05/08/2004), 268-298.

GUEVARA, Eduardo.

- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **IX**, (enero 2000), 251-269.
- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **X**, (2000), 191-228.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- El rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no es sanción sino requisito de admisibilidad. **XII**, (2002-2003), 558-575.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- Intereses Moratorios (Apelación 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 Aero-panamericano C.A. **XIX**, (2010), 332-339.
- SENTENCIA 0290
- Sala Político Administrativo. 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 Area Metropolitana de Caracas. Caso Dieta Olalde, C.A. **XXII**, (2013) 155-175.
- SENTENCIA N° 003-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Carga Priserca, C.A. **XXII**, (2013) 176-183.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corimon Pintura, C.A. **XXII**, (2013) 184-193.
- SENTENCIA N° 063-2013
- Tribunal Supremo de Justicia. Caso Productos Alimenticios Las Acacias, C.A. **XXII**, (2013) 194-198.
- SENTENCIA N° 105
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso de 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 PETROLERAS.
- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-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 Político-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 Político-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 Político-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 Político-Administrativa Especial Tributa-

- ria 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 1° Art. 16 de la Ordenanza sobre tarifas del Servicio de Aseo Urbano y Domiciliario en el Municipio Libertador del Distrito Federal del 27/07/1999. **XV**, (2005), 226-228.
  - Medidas cautelares en materia tributaria: Procedimiento de apelación. **VIII**, (2005), 229-234.
  - Aclaratoria del fallo: Lapso para solicitar aclaratoria, ampliación y rectificación de las sentencias. **XV**, (2005), 234-237.
  - Extinción de la obligación tributaria: La Compensación. Carácter de los anticipos o dozavos del IAE como débitos fiscales. **XV**, (2005), 244-249.
  - Apelación en 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 INCONSTITUCIONALIDAD.**

- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.

**MISCELÁNEAS\***

- A Paul SIBILLE, in perpetuum memoriam. **II**, (diciembre 1996), 371-376.
- Anticipos ¿Pago o abono en cuenta?. **V**, (junio 1998), 199-200.
- Avances del doctorado en derecho tributario de la red Alfa “Francisco de Vitoria”. **II**, (diciembre 1996), 377-378.
- Calendario de Contribuyentes Especiales para el año 2005. Providencia Administrativa N° 0668 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 38.096. **XIV**, de fecha (29/12/2004), 377-381.
- Casana Merino, F: El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. **III**, (julio 1997), 294-297.
- Comentarios Analíticos del Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 307-313.
- Conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 321-323.
- Comentarios sobre algunas Leyes. **VII**, (junio 1999), 307-311.
- Conclusiones de las Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 325-327.
- Conclusión de la XVIIIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 380-385.
- Doctrado en Derecho Tributario del Programa Alfa de la Unión Europea. **I**, (junio 1996), 323-323.
- Doctorado en Derecho Tributario de la Red Francisco de Vitoria del Programa Alfa de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 201-203.
- El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- En las exenciones del Impuesto sobre la Renta el contribuyente lo que deja de cumplir es sólo el pago. **III**, (julio 1997), 305-306.
- Fernández Torres, Juan Ramón. La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativo (1845-1868), Civitas, Madrid, 1998, 665 páginas. **VIII**, (diciembre 1999), 407-408.
- Fichas bibliográficas. **VIII**, (diciembre 1999), 413-468.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) en Venezuela. **XIII**, (enero 1997

\* Se incluye en esta sección de “Misceláneas” el índice Acumulado de la antes denominada Sección de “Noticias, Comentarios, Reseñas y Documentos Tributarios”, por ser estas secciones afines.

- a 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 commemo-rativos 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 commemo-rativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.

- Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
- XXIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
- XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
- XIXª Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 379-379.
- XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 198-198.
- IV Jornada venezolana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 197-198.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), enero 1997 a junio 2005. **XV**, (2005), 331-331.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XV**, (2001), enero a junio 2005, 331-331.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XV**, de enero 1997 a junio 2005, 331-331.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XV**, de enero 1997 a junio 2004, 332-332.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XV**, de (2005), 332-332.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), julio 1997 a diciembre 2005. **XVI**, (2005), 347-347.
- Tasas de interés activa promedio de los seis principales Bancos Comerciales y Universales de Venezuela fijadas por el Banco Central de Venezuela (excluidas tasas preferenciales), incrementadas con el recargo de 1,2 veces, establecido para los intereses de mora según el artículo 66 del Código Orgánico Tributario. **XVI**, (2001), julio a diciembre 2005, 347-347.
- Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Area Metropolitana de Caracas. **XVI**, de enero 1997 a diciembre 2005, 347-347.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XVI**, de junio 1997 a diciembre 2005, 348-348.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XVI**, de (2005), 348-348.
- González García, Eusebio . La enseñanza del derecho tributario. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. **XIX**, (2010), 393-405.
- Del Rey Fajardo, José. Honoris Causa al Maestro salmantino Dr. Eusebio González García. Publicado en *TRIBUTUM*, Revista Venezolana de Ciencias Tributarias de la Universidad Católica del Táchira (Venezuela). Número VIII 1999. San Cristóbal, Estado Táchira, Venezuela, 6 de diciembre de 1999. **XIX**, (2010), 405-407.
- Publicado en el Boletín Informativo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Año VII Número 136 del 11 de diciembre de 2008. In memoriam - Eusebio González García (1942-2008). **XIX**, (2010), 408-411.

- Resoluciones. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias, Colombia, 2010. **XIX**, (2010), 411-417.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional París 2011 11 al 16 de septiembre de 2011. Welcome to IFA Paris 2011! **XIX**, (2010), 417-417.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XIX**, (2010), 418-418.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Boston 2012. 30 de septiembre al 04 de octubre de 2012. Welcome to IFA Boston 2012. **XX**, (2011), 205-205.
- Boston 2012 Congress Scientific Program. Scientific Program. **XX**, (2011), 205-209.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 210-210.
- Evolución de la Unidad Tributaria. **XX**, (2011), 211-211.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Copenhagen 2013. 25 al 30 de agosto 2013. Welcome to IFA Copenhagen 2013. **XXI**, (2011), 168-168.
- Copenhagen 2013 Congress Scientific Program. Main Subjects. **XXI**, (2011), 168-168.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
- Evolución de la Unidad Tributaria. **XXI**, (2011), 169-169.
- Invitación al Congreso de la Asociación Fiscal. Internacional Mumbai 2014 12 al 17 octubre 2014. **XXII**, (2013), 238-238.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XXII**, (2013), 240-240.
- 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.

## **Normas para la presentación de artículos a ser publicados en la Revista Tribútum**

1. El material presentado debe ser inédito, entendiéndose que el mismo no ha sido publicado ni sometido para publicación en otro medio de divulgación. El Consejo Editorial se reserva el derecho de publicar de manera excepcional artículos que ya han sido publicados.
2. Los artículos deben estar redactados en programas editores que funcionen en ambiente Windows™ 3.0 o superiores. Los gráficos o imágenes que contenga el artículo deben estar especificados con los formatos o extensiones en que se hicieron (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, y otros), asimismo, las ilustraciones deben estar numeradas y a continuación del texto (no se aceptarán las que se encuentren al final del artículo). Las revistas podrán decidir no incluirlas, previa comunicación al autor o autores, si éstas no llenan los requisitos técnicos para su reproducción.
3. El texto del artículo debe redactarse tomando en cuenta los siguientes parámetros:
  - 3.1. La primera página debe contener:
    - a. Título del artículo
    - b. Nombre del autor o autores
    - c. Título académico y afiliación institucional
    - d. Dirección del autor y correo electrónico
    - e. Síntesis curricular no mayor a diez (10) líneas
  - 3.2. La segunda página debe contener un resumen no mayor de ciento cuarenta (140) palabras, concentrándose en los objetivos, métodos de estudio, resultados y conclusiones. Al final del mismo se deben incluir las palabras claves en un número no mayor a cinco (5).
    - a. El resumen y las palabras claves deben venir redactadas en español e inglés
    - b. Se podrán aceptar artículos redactados en inglés, francés u otros idiomas sólo en casos especiales, debiendo contener las palabras claves en español e inglés.
  - 3.3. El texto del artículo debe estructurarse en secciones debidamente identificadas, siendo la primera la introducción (o reseña de los conocimientos existentes, limitada estrictamente al tema tratado en el artículo). Las secciones deben identificarse sólo con números arábigos. Cada artículo antes de la primera sección o sección introductoria, debe tener un sumario en el que se enumeren los temas que se van a desarrollar (las secciones en las cuales fue dividido el trabajo).
  - 3.4. Si parte del material trabajado (textos, gráficos e imágenes utilizados) no son originales del autor o de los autores, es necesario que los mismos estén acompañados del correspondiente permiso del autor (o de los autores) y el editor donde fueron publicados originalmente, en su defecto, se debe indicar la fuente de donde fueron tomados.
  - 3.5. En las referencias bibliográficas se debe utilizar el sistema de cita formal, haciendo la correspondiente referencia en las notas a pie de página, las cuales deben ser enumeradas en números arábigos, siguiendo un orden correlativo. Las citas, en las notas al pie de página, se harán siguiendo los siguientes ejemplos; según se trate de:

**A. Libros**

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: “Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán”. *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

**B. Cita sucesiva del mismo libro**

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

**C. Obras colectivas**

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

**D. Revistas**

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

**E. Cita sucesiva del mismo artículo**

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

**F. Citas de jurisprudencia**

Orden de citar: Tribunal, N° y fecha de la sentencia, partes y fuentes de publicación.

Ejemplo:  
Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

**G. Citas de testimonios verbales y entrevistas**

Se indicará el nombre de la persona que proporciona la información, la forma como se obtuvo y la fecha. Por ejemplo:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

Esta información puede suministrarse siempre que lo autorice quien proporciona la información<sup>1</sup>.

**H. Citas de páginas web**

Si la cita es de carácter general se coloca el *home page* y si es de carácter especial se debe colocar en primer lugar, la dirección del *link* (sub-página) y en segundo lugar la dirección donde aparece alojada la información, *home page*. Debe indicarse también la fecha de la consulta, entre corchetes mostrando en primer lugar el año, luego el

mes y finalmente la fecha, pues las páginas web cambian, a menudo de contenido, o, incluso, desaparecen. Ejemplos:

- a. Cita de carácter general:  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 2008, Noviembre 27].
- b. Cita de carácter especial:
  - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 2008, Noviembre 27].
  - Haydée Barrios: El Domicilio <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.  
[www.zur2.com.fipa](http://www.zur2.com.fipa). [Consulta: 200, Noviembre 27].
4. Los artículos deben tener una extensión no mayor de cuarenta (40) cuartillas o páginas, escritas a espacio y medio y con un margen izquierdo de cuatro (4) centímetros. Tipo de letra: Times New Roman 12.
5. Los artículos pueden ser remitidos remitir en un archivo adjunto, a la dirección electrónica: del director de la revista correspondiente:
  - Revista *Tributum*: Director: Profesor Jesús Manuel Oliveros  
[joliveros@ucat.edu.ve](mailto:joliveros@ucat.edu.ve), [joliverosm@gmail.com](mailto:joliverosm@gmail.com)
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página web o en otras páginas de contenido académico o científico.

## **Rules to the introduction of articles to be published on the Revista Tribûtum**

1. The material must be unpublished, understanding it had not been published or presented to be evaluated by other divulging means. The Editorial Board reserves the right to publish articles, in exceptional cases, when they have already been published.
2. Articles must be redacted in editor programs that work in Windows™ 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 them do not fulfill the technical requirements to their publication.
3. The text of the article must be redacted considering the following parameters:
  - 3.1. The first page must have:
    - a. Title of the article
    - b. Author or author's name
    - c. Academic title and institutional affiliation
    - d. Author address and e-mail
    - e. Resume no longer than 10 lines
  - 3.2. The second page must have an abstract no longer than one hundred and forty words (140), focusing on the goals, methodology, results and conclusions. At the end, the key words must be included in a maximum number of five (5).
    - a. The abstract and the key words must be written in Spanish and English.
    - b. Articles in English, French and other languages could be accepted, just in special cases. In all cases they must have the key words in Spanish and English.
  - 3.3. The text article must be structured in clearly identified sections, being the first the introduction (description of the existent knowledge, limited to the subject of the article). The sections must be identified with Roman and Arabic numerals. Each article, before section one or introduction, must have a summary where appear numbered the subjects to be discuss on the paper (sections the article was divided).
  - 3.4. If part of the material (text, graphics, images) is not original of the author or authors, is necessary that this material to be authorized by the original author (or authors) and the editor where were first published, in lack of this, the source where they were taken must be indicated.
  - 3.5. The formal citing system must be used for the bibliographic references, doing the right reference at the foot of the page numbered in Arabic numeral, following a correlative order.

The references in the footnotes will be included according to the following examples:

### **A. Books**

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a.

reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: «Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán». *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

**B. Subsequent quotations of the same book**

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional V.II...* op. cit., p.78 y ss.

**C. Collective Works**

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

**D. Journals**

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

**E. Subsequent quotations of the same article**

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

**F. Quotation of jurisprudence:**

Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

**G. Quotation of oral testimonies and interviews**

It must include the name of the person providing the information, how it was obtained, and the date:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

This information can be provided only if it is authorized by the provider of the information .

**H. Quotation of web pages**

If a quote refers to an entire website (general citation), should include the reference of the home page. If is a **specific page within a website** (special citation), should include in first place, the link (sub-page) and in second place, the reference of the home page. It should also indicate the date the page was visited. This information should be in listing showing year, month, and day.

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](http://www.zur2.com/fipa). [Consulta: 2008, Noviembre 27].
  - Haydée Barrios: El Domicilio  
<http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.  
[www.zur2.com/fipa](http://www.zur2.com/fipa). [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@ucatan.edu.ve](mailto:albornoz@ucatan.edu.ve), or to the e-mail of the director of the journal:
    - Revista Tachirensis de Derecho: Prof. José Luis Villegas [villegas@ucatan.edu.ve](mailto:villegas@ucatan.edu.ve)
    - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros [joliveros@ucatan.edu.ve](mailto:joliveros@ucatan.edu.ve)
    - Revista Paramillo: Prof. Felipe Guerrero [felipeguerrero11@gmail.com](mailto:felipeguerrero11@gmail.com)
    - Revista Derecho y Tecnología: Prof. Mariliana Rico [marilianarico@yahoo.com](mailto:marilianarico@yahoo.com)
  6. Authors should sign an authorization (a format will be sent to this purpose) where it is specified the right of the journal, as well as the Universidad Católica del Táchira, to publish the article on this divulging means, without any economic retribution or commitment of the University with the author or authors, understanding the article is a contribution to the divulging of knowledge and technological development, cultural or scientific of the community or the country in the area where it is registered.
  7. When articles are sign by more than an author, it would be presumed that all authors have been check and approved the original text sent.
  8. The right of change of stylus that is considered convenient is reserved, once the article has been accepted by the Editorial Board for its publication.
  9. An Arbitral Committee and an Editorial Board will analyze the articles. The observance of these rules does not guarantee the publication of the article if this is not approved by these instances.
  10. The Universidad Católica del Táchira, the editor, and the Editorial Board of the journal, are not responsible of the expressed opinions by the collaborating and the articles.
  11. The Universidad Católica del Táchira reserves the right to distribute the contents of their journals on its website, or on other pages of academic or scientific content.



**TRIBÛTUM**  
**REVISTA VENEZOLANA DE CIENCIAS TRIBUTARIAS**

Decanato de Investigación y Postgrado

1 / 2015 Versión Digital

Revista Tributum 2015  
de la Universidad Católica del Táchira, la presente edición se terminó  
de imprimir en el mes de octubre de 2015, en los talleres de  
Pendiente y su tiraje fue de 200 ejemplares.  
San Cristóbal - Venezuela



**UCAT**

Edición impresa hasta la N° 23.  
Edición Digital N° 1. 2015