



TRIBŪTVM

Revista Venezolana de Ciencias Tributarias

VIII

UCAT

EDICIÓN DIGITAL

ENERO / DICIEMBRE 2022

Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733

ISSN Digital: (En Trámite)

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

Edición impresa hasta la N° 23 / 2014
Edición Digital N° 8. 2022

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

TRIBÛTUM

Universidad Católica del Táchira
Decanato de Investigación y Postgrado

Revista arbitrada

Publicación Registrada en el Directorio de Latindex

www.latindex.org

Director - Editor

Jesús Manuel Oliveros Márquez

Consejo Consultivo

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

Diseño Gráfico

Gabriel Jaime

Montaje

Iraiza Coromoto Hernández Carvajal

Identificación Legal

Depósito Legal: pp 199602TA3112
ISSN: 1316-2255
Depósito Legal Digital: ppi 201602TA4733
ISSN Digital: "En Trámite"
Periodicidad: Anual
Páginas: 134

Revista Tribûtum
Número 8 Versión Digital
Enero / Diciembre 2022

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° 8, para efectos de continuidad del conocimiento es la N° 31 / 2022

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

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.



TRIBÛTUM

Revista arbitrada venezolana
de Ciencias Tributarias
Decanato de Investigación y Postgrado

ÍNDICE

ESTUDIOS

Arenas Laura : Uso y Aplicación de la Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias.....	9
Sánchez Estefany: Precisión de los Criterios de Vinculación Fiscales Aplicable al Comercio Electrónico Internacional con Referencia al Impuesto al Valor Agregado	33

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

La remisión del expediente administrativo implica una incorporación en su conjunto del sumario de todas las actuaciones vertidas a lo largo del procedimiento administrativo, aun así de no haber sido consignado el mismo, de igual manera es una obligación del Juzgado de instancia considerar toda la información que se encuentre en las actas procesales, aportada por las partes en el juicio contencioso tributario. Procedencia de la actualización monetaria y de los intereses moratorios en los actos tributarios definitivamente firmes.	57
No forma parte de la base gravable del aporte de la contribución al INCES las horas extras y remuneraciones extraordinarias por no ser parte del salario normal.	64
Comiso sobre vehículo importado bajo el régimen de equipaje de pasajeros. Condiciones exigidas por la Resolución N° 924 del 29 de agosto de 1991, el Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.790, de fecha 3 de septiembre de 1991), mediante la cual se establecieron los requisitos y condiciones que deben cumplirse a los fines de la importación de vehículos bajo el régimen de equipaje de pasajeros.	74

El procedimiento de verificación tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar.	84
---	----

MISCELÁNEAS

Resolución Técnica aprobada en la Asamblea General del CIAT N°56	97
Asociación Venezolana de Derecho Tributario XIX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario «Derecho Tributario y Contabilidad»	101
IFA 2023 Cancun	101
Valor de la Unidad Tributaria	102

ÍNDICE ACUMULADO

Índice	103
--------------	-----

ESTUDIOS

USO Y APLICACIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Laura Arenas

Abogado egresado de la Universidad Católica del Táchira (2.022).

Email: marialarenas199@gmail.com

Recibido: 15-08-2022 Aceptado: 22- 08-2022

Revista Tribútum N° 8/2022 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-32

Resumen

Las tecnologías disruptivas, como la inteligencia artificial, se ha convertido en una de las piezas angulares de todos los sectores de la sociedad, y está siendo utilizada con mayor frecuencia por las administraciones tributarias, debido a la gran cantidad de datos que manejan y la calidad de su información, se usa para el análisis de riesgos y en la lucha contra la evasión fiscal, o en la prestación de servicios a los contribuyentes mediante nuevos canales de comunicación. En esta disertación se presentará el estudio y análisis del uso de la IA en las administraciones tributarias para potenciar su eficiencia y esto es fundamental, puesto que, para que un Estado funcione adecuadamente y pueda satisfacer las necesidades de su población se necesita dinero. Es primordial que cada país cuente con sus propios recursos y capacidad de gestión. Es aquí donde las administraciones tributarias ejercen un papel insustituible. La capacidad de recaudar impuestos junto con el estado de derecho es fundamental para el desarrollo de una sociedad.

Palabras claves

Administración Tributaria, Inteligencia Artificial, Evasión Fiscal, Impuestos, Recaudación

Abstract

Disruptive technologies, such as artificial intelligence, have become one of the cornerstones of all sectors of society, and are being used more frequently by tax administrations, due to the large amount of data they handle and the quality of your information, is used for risk analysis and in the fight against tax evasion, or in the provision of services to taxpayers through new communication channels. This dissertation will present the study and analysis of the use of AI in tax administrations to enhance their efficiency and this is essential, since, for a State to function properly and to be able to satisfy the needs of its population, money is needed. It is essential that each country has its own resources and management capacity. This is where the tax administrations play an irreplaceable role. The ability to collect taxes along with the rule of law is critical to the development of a society.

Key words

Tax Administration, Artificial Intelligence, Tax Evasion, Taxes, Collection

Sumario

1. Introducción. 2. Generalidades de la IA. 3. La Inteligencia Artificial. 4. Regulación legal de la IA en diferentes países del mundo. 5. Experiencias de la IA aplicada a la fiscalización. 6. Ámbitos de aplicación de la IA en la administración tributaria. 7. Algunos ejemplos del uso de IA en las administraciones tributarias. 8. Conclusiones. 9. Bibliografía.

1. Introducción

Las tecnologías disruptivas como la inteligencia artificial (en adelante IA) se ha convertido en una de las piezas angulares de todos los sectores de la sociedad, y está siendo utilizada con mayor frecuencia por las administraciones tributarias, es un pilar fundamental para agilizar la tramitación o mejorar la calidad de la burocracia e, incluso, investigar malas prácticas en un tema tan relevante como pagar impuestos.

En la era digital, las administraciones fiscales manejan cada vez más datos, que muchas veces se adquieren por las obligaciones que recaen sobre los contribuyentes. Estas obligaciones han aumentado sustancialmente e implican una carga indirecta significativa para personas naturales y jurídicas, situación que las administraciones deben compensar de alguna manera. De acuerdo con el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) *Tax Administrations 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, más de 40 administraciones tributarias del mundo hacen uso de IA o planean hacerlo¹.

La aplicación de la IA en las administraciones tributarias es muy importante porque ofrece asistencia a los contribuyentes, informándoles de sus obligaciones o resolviendo dudas a través de asistentes virtuales o *chatbots* que, a diferencia de los programas tradicionales de información, pueden asistir de manera dinámica. Además, el cumplimiento tributario se incentiva cuando, detectada una situación irregular se disuade a los contribuyentes de llevarla a cabo. También funciona en la lucha contra el fraude; países como España, Estados Unidos y Canadá usan IA para valorar riesgos fiscales, y así segmentar a los contribuyentes en función de la probabilidad de incumplimiento, iniciándose controles en supuestos de mayor probabilidad de fraude.

¹ GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (2020) El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. *Revista de Administración Tributaria* [revista en línea], fecha de la consulta: 13 de enero de 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>

2. Generalidades de la IA

Para poder comprender qué es la IA y por ende cómo puede ser usada, primero se debe conocer su origen, y cómo evoluciono a través del tiempo para convertirse en lo que es hoy en día. Aunque el término IA parece muy moderno e innovador, lo cierto es que su origen es mucho más antiguo de lo que se piensa.

Las primeras bases que se establecen para dar origen a la IA fue en el año 300 a.C. con Aristóteles, si bien es cierto que, para ese entonces era impensable un concepto de tal magnitud, el filósofo griego descubrió, de manera estructurada, un conjunto de reglas conocidas como silogismos, los cuales permiten describir parte del funcionamiento de la mente humana, es un razonamiento deductivo, se parte de dos premisas para llegar a una conclusión final. En 1637 se presenta otro hito importante, René Descartes predijo la posibilidad de crear máquinas que pensasen por sí mismas. Y en 1847, el matemático George Boole estableció que el razonamiento lógico puede sistematizarse, de la misma manera que se resuelve una ecuación matemática, esto abrió la posibilidad de programar máquinas con pensamiento lógico propio².

A comienzos del siglo pasado surgen los primeros conceptos matemáticos, relacionados con la lógica, necesarios para poder desarrollar la programación de máquinas con IA. En 1936 Alan Turing teorizó sobre máquinas que funcionan solas en su artículo: los Números Calculables. Allí se introduce por primera vez el concepto de algoritmo, estableciendo las bases de la informática teórica. En 1941 se crea la primera computadora programable y automática, llamada Z3 de Konrad Zuse³.

En 1956, cuatro académicos estadounidenses liderados por John McCarty organizaron una conferencia en *Dartmouth College* (el evento germen de la IA). En esta conferencia el matemático McCarthy, distinguido por muchos como el padre de esta área, utilizó por primera vez el término IA y la definió como: la ciencia e ingenio de hacer máquinas inteligentes, en especial programas de cómputo inteligentes.

John McCarthy, Marvin Minsky y Claude Shannon presentaron algunas hipótesis en los años posteriores, que ubicaban que la IA formaría parte de la vida de los seres humanos. La realidad es que así no fue, el desarrollo de este nuevo concepto se producirá lentamente y no es hasta la década de los años 90 que comienza a emplearse el término como se conoce actualmente⁴.

² REDACCIÓN ESPAÑA. (2019) *Origen del concepto de Inteligencia Artificial*. [página web], fecha de la consulta: 22 de marzo de 2022. Disponible en: <https://agenciab12.com/noticia/origen-concepto-inteligencia-artificial#:~:text=En%201956%20nace%20el%20r%C3%A9gimen,de%20%E2%80%9Chacer%20m%C3%A1quinas%20inteligentes.%E2%80%9D>

³ PABLO. (2021) *Hay más de una inteligencia artificial*. [artículo en línea], fecha de la consulta: 22 de marzo de 2022. Disponible en: <https://blog.orange.es/consejos-y-trucos/tipos-inteligencia-artificial/>

⁴ *Op.cit.* REDACCIÓN ESPAÑA.

En 1957 Frank Rosenblatt diseñó la primera red neuronal artificial. En 1966 se crea el primer *chatbot*, con el proyecto ELIZA desarrollado por Joseph Weizenbaum en el *Massachusetts Institute of Technology*. Este *chatbot* incluía el procesamiento del lenguaje natural humano y su objetivo principal era enseñar a los ordenadores a comunicarse con los seres humanos, simulaba ser un psiquiatra y se comunicaba por escrito con pacientes en lenguaje natural por medio de respuestas prefabricadas. Luego en 1973 se creó *Wave* el primer lenguaje de programación para robots⁵.

En esta primera fase histórica, prevalecían los sistemas expertos, no utilizados actualmente, con estos sistemas se buscaba imitar la capacidad, destreza y habilidad humana de tomar decisiones y cómo solucionar problemas complejos a través de la deducción lógica de conclusiones, tal como si fuera un ser humano.

En 1990 inicia la edad de oro de la IA, debido al súbito avance de la tecnología en las industrias. En esta década nacen los agentes inteligentes, capaces de percibir su entorno y actuar racionalmente⁶.

En 2008 el gigante de internet, *Google*, decidió lanzar la primera aplicación de reconocimiento de voz a través del uso de IA. En 2014 se produjo uno de los acontecimientos más destacables, cuando un *bot* computacional llamado *Eugene Goostman* superó el Test de Turing, engañando a 30 de las 150 personas, haciéndoles creer que estaban hablando con un niño ucraniano de 13 años y no con una máquina⁷.

3. La Inteligencia Artificial

En términos muy simples se puede decir que la IA son máquinas o sistemas que buscan emular la inteligencia del ser humano para realizar tareas. Sin embargo, la definición de IA va mucho más allá de esta premisa.

Definir la IA no es un asunto sencillo; debido a que no hay un consenso generalizado sobre qué significa exactamente el término inteligencia, ya que, coexisten al mismo tiempo diferentes visiones de acuerdo a la disciplina, si es en el área de la filosofía, la psicología, las neurociencias, las matemáticas, o la informática, el concepto de inteligencia varía. El jurista británico Turner J. (...), explica que la palabra artificial es realmente incontrovertida; ya que significa algo sintético y que no sucede en la naturaleza. El verdadero inconveniente está en la palabra inteligencia, la cual puede definirse como un rango de atributos y habilidades (*Apud*. OSSANDÓN, F. (2020))⁸.

La mayoría de las definiciones de IA son más o menos alineadas en relación al concepto de creación de programas informáticos o máquinas capaces de realizar comportamientos que se consideran como inteligentes si es exhibido

⁵ *Ibí dem.*

⁶ *Ibí dem.*

⁷ *Ibí dem.*

⁸ OSSANDÓN, F. (2020) Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias: Oportunidades y Desafíos. *Revista Derecho Económico*. [revista en línea], fecha de la consulta: 22 de marzo de 2022. Disponible en:

por los humanos.

Lasse Rouhiainen define a la IA como la capacidad de las máquinas para usar algoritmos, aprender de los datos y utilizar lo aprendido en la toma de decisiones tal como lo haría un ser humano. Sin embargo, a diferencia de las personas, los dispositivos basados en IA no necesitan descansar y pueden analizar grandes volúmenes de información a la vez. Asimismo, la proporción de errores es significativamente menor en las máquinas que realizan las mismas tareas que

9.

El experto en IA, Rouhiainen, considera que la IA son máquinas capaces de actuar tal como lo haría un ser humano, él compara la inteligencia de la máquina con la del hombre; pero hace una importante distinción entre ambas, al señalar que estas máquinas no necesitan descansar, como si lo necesita un ser humano, y por si fuera poco, también son capaces de procesar grandes volúmenes de datos, y con un porcentaje de error muchísimo menor en relación con la mente humana. Partiendo de esta definición, se podría considerar que la IA es superior a la inteligencia humana, y lo es pero de forma limitada, son más bien herramientas increíblemente útiles, que necesitan de la inteligencia humana para poder ser programados y realizar sus tareas.

Según el informático Jerry Kaplan, el carácter de la IA es su capacidad para realizar generalizaciones de una manera oportuna, valiéndose de datos limitados. Así, cuanto más extenso sea el campo de aplicación, más rápido se extraerán las conclusiones con una cantidad mínima de datos y el comportamiento será más inteligente. Kaplan orilla cualquier analogía con la inteligencia humana, cuya base biológica, según Kaplan, no puede confundirse con la base que sustenta el funcionamiento de la IA. La analogía, en cualquier caso, se puede aplicar al hecho de que la IA, en su generación actual, es capaz de aprender de diferentes experiencias (*machine learning*), tal como ocurre con la inteligencia humana¹⁰.

La IA es una rama de las ciencias computacionales, que se encarga de estudiar modelos de cómputo, que son capaces de ejecutar e incluso superar las actividades propias de los seres humanos, en base a dos de sus características primordiales: el razonamiento y la conducta.

4. Regulación legal de la IA en diferentes países del mundo

<https://revistaderechoeconomico.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60703/64473>

⁹ ROUHIAINEN, L. (2018) *Inteligencia artificial: 101 cosas que debes saber hoy sobre nuestro futuro*. Primera edición. Editorial Planeta, Barcelona, p. 17.

fecha de la consulta: 22 de marzo de 2022. Disponible en:

https://static0planetadelibroscom.cdnstatics.com/libros_contenido_extra/40/39308_Inteligencia_artificial.pdf

¹⁰ KAPLAN, J. (2016) *Artificial Intelligence: What Everyone Needs to Know*.

Primera Edición Oxford University Press, Oxford. fecha de la consulta: 22 de marzo de 2022. Disponible en: <https://pdf.zlibcdn.com/dtoken/c16a5ef8a1d9ac0b04242a6872d735f6/>

Naturalmente el mundo jurídico no puede quedar al margen del uso de la IA, y menos hoy en día, donde la IA está presente gradualmente en todas partes. Lamentablemente no son muchos los países que tienen avances legales significativos en sus ordenamientos jurídicos referidos a la IA. Durante un tiempo se ha estado dejando que compañías tecnológicas se encarguen sustancialmente del desarrollo ético y jurídico de la IA.

En 2016 *Amazon, Apple, Google, Facebook, IBM y Microsoft*, crearon la Asociación para la IA (*Partnership on Artificial Intelligence*) para estudiar y formular mejores prácticas sobre las tecnologías de IA. En 2017, *DeepMind*, una de las compañías mundialmente líder en IA, adquirida por *Google* en 2014, presentó un nuevo comité de ética, para ayudar a los tecnólogos a poner en práctica la ética y así anticipar y dirigir el impacto de la IA, de manera que sea para el beneficio de todos¹¹.

Estas iniciativas, pese a que son positivas, no son suficientes. Además de no ser correcto que el sector privado, que es posiblemente uno de los sectores que más se beneficiará financieramente del uso de la IA, este tomando el liderazgo legal. Es fundamental contar con ordenamientos jurídicos que se adapten a las nuevas realidades que plantea el uso de la IA, deben garantizar el cumplimiento de los derechos y principios fundamentales. Algunos países que tienen avances legales significativos dentro de sus ordenamientos jurídicos en materia de IA son los siguientes:

Estados Unidos: en este país existe una ley sobre el futuro de la IA, la cual ha servido para crear un comité asesor que indique el camino a seguir para diseñar un marco legal para el desarrollo y control de la IA¹².

Además, el Departamento de Servicio de Ciudadanía e Inmigración utiliza EMMA, un asistente virtual bilingüe que ofrece a los usuarios respuestas a sus preguntas sobre los servicios y al mismo tiempo los guía en la navegación en su sitio web. EMMA puede aprender y mejorar sus respuestas gracias a un sistema de retroalimentación donde el usuario le indica qué respuestas realmente le ayudaron. Actualmente EMMA responde más de 1.000.000 de preguntas cada mes¹³.

Emiratos Árabes Unidos: ha diseñado una estrategia para liderar los avances en IA a nivel mundial, para eso, están desarrollando una amplia normativa para integrarla en nueve sectores económicos: transporte, salud, espacio, energías renovables, agua, tecnología, educación, medio ambiente y tráfico. Y el año

[Artificial Intelligence What Everyone Needs to Know 2019 \(z-lib.org\).pdf](#)

¹¹ BARRIO, M. (2019) *Por qué es necesario regular la Inteligencia Artificial*. [artículo en línea], fecha de la consulta: 23 de marzo de 2022. Disponible en: <https://confi legal.com/20190117-por-que-es-necesario-regular-la-inteligencia-artificial/>

¹² SAIZ, S. (2018) *¿Por qué ningún país tiene una ley sobre inteligencia artificial?* [página web], fecha de la consulta: 23 de marzo de 2022. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2018/04/17/5ad63255ca4741fc228b457d.html>

¹³ CAVECOM-E. (2020) *TRANSFORMACIÓN DIGITAL (IV): POLÍTICAS PÚBLICAS 4.0 Inteligencia Artificial* [página web], fecha de la consulta: 23 de marzo de 2022. Disponible

pasado Omar Bin Sultan Al Olama fue nombrado como ministro de IA, siendo el primero en el mundo¹⁴.

China: ha tomado claramente la delantera. Sus empresas se han convertido en los principales desarrolladores de inventos de IA, es por esta razón que su oficina de patentes ha diseñado una normativa que aclara cuestiones como la redacción de reclamaciones, la divulgación de los inventos, y posibilidades de negocio de la patente registrada. Por causa de este exponencial avance, el gobierno decidió establecer unos principios de gobernanza sobre IA para sus compañías; el texto advierte acerca de la responsabilidad penal si la tecnología no está supeditada a las personas¹⁵.

Singapur: es uno de los países que más fuerte apuesta por la IA como pilar de su futuro económico, busca dotar de seguridad a las transacciones económicas, a través de una ley de ciberseguridad y otra sobre el uso fraudulento de la informática¹⁶.

India: la Corporación Municipal de Pune, estado de Maharashtra, como parte de la iniciativa de ciudades inteligentes (*Smart Cities*) y haciendo uso de la IA, implementó el *chatbot PMC* para su sitio web, el cual proporciona a las personas la información que requieren en respuesta a sus solicitudes de registro de quejas, servicios on-line, presentación de impuestos, finanzas, y muchos más. De esta forma, el *chatbot* ha dado más transparencia entre la agencia gubernamental y las personas¹⁷.

Reino Unido: en esta nación no existe una normativa concreta sobre IA. Sin embargo, la Corte Suprema fue de las primeras en redactar una sentencia que abordó el uso del reconocimiento facial automático. También existe un Comité de la Cámara de los Loes sobre IA. Asimismo en el último plan estratégico industrial presentado por el Gobierno británico se incluyó la creación de un centro ético para el tratamiento de datos y la innovación, e incluso se examinó la creación del cargo de Ministro de IA. La Autoridad de Competencia y Mercados lanzó la Estrategia de Mercados Digitales, una guía que marca la ruta para vigilar el desarrollo del aprendizaje automático y así garantizar que no se lleven a cabo comportamientos anticompetitivos o que se perjudique al consumidor. Y la oficina de patentes ha decidido rechazar tajantemente cualquier petición que provenga de un inventor no humano, si no se nombra a una persona como creador, se rechazará la solicitud¹⁸.

Hong Kong: la Autoridad Monetaria redactó un informe acerca de la aplicación de IA en el sector bancario. Esta normativa responsabiliza directamente a la junta directiva de los bancos sobre el uso que le den sus compañías a esta tecnología. Y las empresas que usan estas herramientas deben garantizar transparencia, resultados éticos y justos, y por sobre todo salvaguardar

en: <https://cavecom-e.org.ve/transformacion-digital-iv-politicas-publicas-4-0-inteligencia-artificial/>

¹⁴ *Op.cit.* SAÍZ, S.

¹⁵ *Ibí dem.*

¹⁶ *Ibí dem.*

los datos personales de sus clientes¹⁹.

Latinoamérica: los 36 países miembros de la OCDE junto con algunos Estados de Sudamérica, suscribieron los principios sobre IA alineados con valores humanos que se redactaron en Estados Unidos. El acuerdo supedita el uso de esta tecnología sobre el Estado de Derecho, los derechos humanos, la democracia, la transparencia y la rendición de cuentas²⁰.

Unión Europea: la Comisión Europea ha propuesto una serie de medidas y reglas para impulsar la excelencia y garantizar que la IA sea confiable. El Reglamento sobre un enfoque europeo respecto a la IA y la modernización del plan de coordinación sobre la IA garantizarán la seguridad y los derechos fundamentales de las personas y las empresas, reforzando al mismo tiempo la inversión y la innovación en todos los países de la Unión Europea (en adelante, UE). En abril de 2021, la Comisión Europea decidió proponer la primera legislación acerca de IA del mundo. La Comisión busca convertirse así en referente mundial en la regulación de esta tecnología²¹.

La Comisión propone nuevas reglas para garantizar que los sistemas de IA utilizados en la UE sean seguros, transparentes, éticos, justos y estén bajo control humano. Por lo tanto, se clasifican según el riesgo. El Reglamento sobre IA de la Comisión, garantizará que los europeos puedan confiar en lo que la IA puede ofrecer, normas proporcionadas y flexibles abordarán los riesgos específicos que plantean los sistemas de IA y fijarán los estándares más altos del mundo²².

Es notable que las leyes latinoamericanas no consideran específicamente a la IA, algunos países están más adelantados que otros. No obstante, Latinoamérica todavía está en desventaja al compararse con los Estados miembros de la UE, esto se debe a que la UE tiene un gran compromiso con el uso de la IA, y es gracias a un amplio conjunto de políticas públicas, distinguido como Mercado Digital Único.

5. Experiencias de la IA aplicada a la fiscalización

Como se ha mencionado, en los últimos años la humanidad ha experimentado una profunda transformación digital, que abarca prácticamente todos los aspectos de la vida, incluyendo a las administraciones tributarias. Debido a que los organismos tributarios cumplen un rol indispensable en la sociedad, se espera que ellos se adapten rápidamente a los nuevos avances, para así satisfacer las necesidades de los contribuyentes y responsables. Cada vez son más las

¹⁷ *Op.cit.* CAVECOM-E.

¹⁸ *Op.cit.* SAÍZ, S.

¹⁹ GALISTEO, A. (2020) *Así se está regulando la inteligencia artificial país a país*. [artículo en línea], fecha de la consulta: 23 de marzo de 2022. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2020/02/20/5e4d779ae5fdeaf76e8b45b8.html>

²⁰ *Ibí dem.*

²¹ LOZANO, J. (2022) *¿Cómo se debe regular la inteligencia artificial?* [artículo en línea], fecha de la consulta: 23 de marzo de 2022. Disponible en: <https://www.bbva.com/es/opinion/>

administraciones tributarias que utilizan nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación para ser más eficaces y eficientes en su gestión de fiscalización.

Es importante comprender que, la fiscalización es la acción mediante la cual las administraciones tributarias procuran evitar que los contribuyentes o responsables incurran en evasión o defraudación fiscal y, en caso de cometerlas, procura detectarlas, probarlas, liquidarlas y sancionarlas²³.

Hoy, ya muchas administraciones tributarias utilizan IA para información y asistencia, como lo son los asistentes conversacionales virtuales y *chatbots*. La IA se utiliza para predecir la recaudación, analizar solicitudes de créditos fiscales; en las aduanas para analizar los formularios de declaración de importación y exportación, entre otros casos. La IA también puede aplicarse en las auditorías, y así reducir tiempo, ya que se cuenta con información en tiempo real²⁴.

Entre los avances más significativos del uso de la IA en las administraciones tributarias se encuentran los siguientes: (i) Mejoras en los sitios web de los organismos tributarios, prestando sus diferentes servicios las veinticuatro horas del día, todos los días de la semana y de manera remota. (ii) La obligación de los contribuyentes o responsables de registrarse a través de internet y de presentar sus declaraciones de impuestos por esta vía. (iii) La administración tributaria puede emitir documentos tributarios, como facturas o boletas, en formato electrónico, y es muy difícil que éstas puedan ser falsificadas. (iv) Obligación de los contribuyentes o responsables de llevar libros contables y tributarios digitales. (v) Desarrollo de aplicaciones para teléfonos inteligentes que permiten realizar diversos trámites tributarios. (vi) La administración tributaria tendrá expedientes electrónicos de los contribuyentes o responsables²⁵.

La IA puede utilizarse también para analizar las relaciones de los contribuyentes para así identificar relaciones ocultas o simuladas o redes de incumplimiento tributario de alto riesgo. Su objetivo es minimizar el riesgo y modificar la conducta de los contribuyentes y responsables, buscando así que el cumplimiento sea voluntario.

Con el uso de estas nuevas tecnologías las administraciones tributarias manejan la mayoría de sus datos digitalmente y esto es una gran ventaja en el desempeño de sus funciones. Cuando el cumplimiento tributario es efectuado en papel (como la emisión de documentos o la presentación de declaraciones de impuestos), existe el inconveniente de la poca visibilidad y control de las operaciones que realizan los contribuyentes, complicando la labor fiscalizadora. Este problema se disminuye notablemente gracias a la digitalización, ahora las autoridades tributarias tienen información de los contribuyentes y responsables de forma digital y centralizada²⁶.

[la-union-europea-decida-a-regular-la-inteligencia-artificial/](#)

²² *Ibí dem.*

²³ COLLOSA, A. (2020) Inteligencia Artificial aplicada a la fiscalización. *Revista de Administración Tributaria*. [revista en línea], fecha de la consulta: 10 de abril de 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciatblog-inteligencia-artificial-aplicada-a-la-fiscalizacion/>

²⁴ *Op.cit.* COLLOSA, A. Inteligencia Artificial aplicada a la fiscalización.

González U. (...) explica que la cantidad de información que manejan las administraciones tributarias es tan amplia que, por ejemplo, el volumen de datos almacenados en las bases informáticas del *Internal Revenue Service* de Estados Unidos se multiplicó por 100, solo en una década, entre el año 2007 y 2017. Por esta razón, muchas administraciones tributarias han optado por utilizar herramientas *Cloud* para almacenar la información, solucionando así, el problema de acumular y procesar una gran cantidad de datos por medios tradicionales (Apud. OSSANDON, F. (2020))²⁷.

En el documento titulado *Advanced Analytics for Better Tax Administration* de 2016, la OCDE insta a las administraciones tributarias a evaluar el uso de la analítica avanzada para el cumplimiento de sus funciones, y lo define como el proceso de aplicar técnicas de estadística y *machine learning* para descubrir información de los datos y así tomar mejores decisiones sobre cómo extender los recursos para obtener el mejor resultado posible. Así pues, entre las técnicas de IA y análisis avanzado de datos, se encuentra el *data mining*, el *machine learning*, la comparación de patrones, el *forecasting*, la visualización, el análisis semántico, el *clustering*, las estadísticas multivariantes, el análisis gráfico, la simulación, el procesamiento de eventos complejos y las redes neuronales, entre otras²⁸.

La combinación de IA y *Data Analytics*, ofrece beneficios exponenciales, gracias a la recopilación y análisis de un gran volumen de datos de los contribuyentes y responsables en tiempo real, impactando positivamente en distintas áreas administrativas del ámbito tributario.

Las técnicas de análisis avanzado (*Advanced Analytics*) se dividen en dos categorías. En primer lugar, los análisis predictivos, que buscan anticipar problemas para que las administraciones tributarias tengan conocimiento de qué acciones deberían tomarse y en qué momento. Y en segundo lugar, se encuentran los análisis prescriptivos, estos buscan ayudar a los organismos tributarios a entender el impacto de sus acciones en el comportamiento de los contribuyentes y responsables, para así seleccionar el mejor proceder sobre un determinado contribuyente o responsable, o un grupo de ellos²⁹. Con estos últimos avances de la IA aplicada a la administración tributaria, se ha conseguido que las medidas y acciones tomadas se adecuen mucho mejor a las características específicas de cada contribuyente y responsable. Estas técnicas básicamente responden la pregunta acerca de qué pasaría si no se hubiese llevado a cabo ninguna acción o se hubiese realizado una acción diferente.

²⁵ *Op.cit.* OSSANDÓN, F.

²⁶ *Ibí dem.*

²⁷ *Ibí dem.*

6. Ámbitos de aplicación de la IA en la administración tributaria

Uno de los usos más comunes que se le da a la aplicación de IA en administraciones tributarias es en el campo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, a través de análisis de riesgos. Pero no es el único. También se está utilizando la IA para automatizar procesos y decisiones, y para la función de asistir, informar y guiar a los contribuyentes y responsables en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mediante iniciativas como los asistentes virtuales inteligentes.

A continuación, se mencionarán los principales ámbitos de aplicación de la IA en las administraciones tributarias:

6.1. Análisis de riesgos

Una de las principales labores de las administraciones tributarias es la gestión de riesgos, entendidos como la probabilidad de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones. Inicialmente, las autoridades fiscales crearon modelos de gestión de riesgos limitados, centrándose, por ejemplo, en la elección de los casos a auditar o en impuestos específicos. Sin embargo, estos modelos ahora tienen una orientación integral, con el objetivo de gestionar la medida en que los contribuyentes cumplen con su obligación tributaria, en función de diferentes acciones o medidas³⁰. Un ejemplo de este examen de riesgos fiscales es la segmentación de contribuyentes, lo que permite categorizar a los contribuyentes por probabilidad de incumplimiento, iniciando así con el uso de controles en los casos más probables de ocurrencia.

Hay varias técnicas de *data mining* para medir este riesgo y la probabilidad de incumplimiento, algunas de las redes más comunes son: las redes neuronales artificiales y los árboles de decisión, usados para la caracterización e identificación de patrones, y las redes bayesianas, para la predicción.

Las redes o sistemas neuronales artificiales imitan la estructura hardware del sistema nervioso, con el objetivo de construir sistemas de procesamiento de información paralelos, distribuidos y adaptativos, que puedan exhibir algún comportamiento inteligente. Los *Self-Organizing Maps* es uno de los modelos de redes neuronales artificiales más utilizados para el análisis y la visualización de datos multidimensionales, basado en el aprendizaje competitivo no supervisado³¹.

Por el contrario, los árboles de decisión, son técnicas de minería de datos que permiten inferir o clasificar observaciones de una variable dependiente a través de algoritmos que usan las propiedades de un conjunto de observaciones

28 OCDE. (2016) *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*, OECD Publishing, [página web], fecha de la consulta: 10 de abril de 2022. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264256453-en>.

29 *Op.cit.* OSSANDÓN, F.

30 *Ibí dem.*

para construir reglas de decisión. Se caracterizan por la sencillez de su interpretación, pues las reglas de decisión son unívocas; lo que permite verificar la conformidad de los resultados con el problema modelado³².

Una red bayesiana es grafo dirigido acíclico, que se utiliza para predecir las probabilidades de diferentes resultados, en función de un conjunto de datos. La red consta de una serie de nodos que representan las variables del problema a resolver, y de arcos dirigidos, que conectan los nodos y muestran las relaciones de dependencia existente entre los atributos de los datos³³.

Como se mencionó, una aplicación común de estos métodos es determinar contra qué contribuyentes se ejercerán acciones de fiscalización y de qué tipo. De hecho, quince de dieciséis administraciones tributarias seleccionadas por la OCDE respondieron precisamente que utilizan analítica avanzada para seleccionar a los contribuyentes que serán sometidos a una auditoría³⁴.

Un caso práctico donde se puede apreciar la utilidad de estos métodos es el siguiente: si una persona tiene un historial de no pagar a tiempo, pero sus datos financieros muestran que puede hacerlo, entonces se crea un modelo especialmente diseñado que dice que 'Es probable que X pague, pero no tiende a pagar'. Cuando se presenta un caso así, se puede comenzar directamente con acciones más fuertes que las cartas estándar, como auditorías de funcionarios. Por otro lado, si hay contribuyentes de bajo riesgo, es decir, dispuestos a pagar y con menor impacto en la recaudación, simplemente se envía un correo electrónico o mensaje de texto automático recordándoles sus obligaciones. La IA permite hacer esta distinción para el uso eficiente de los recursos.

Segarra S. (...) en su obra: *Algunas Aplicaciones de la Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria*, ejemplifica el uso recurrente de esta tecnología en la lucha contra la evasión en el Impuesto sobre el Valor Agregado. Supóngase que se quiere construir un modelo predictivo que ayude a elegir facturas para auditar ante la duda de que sean facturas falsas. Habrá que utilizar casos positivos: relaciones comerciales emisor-receptor en las que el ente fiscalizador haya calificado la factura como falsa, y también casos negativos, que serían facturas previamente calificadas como correctas o sin fraude. El uso de estos subconjuntos se puede entrenar un modelo que indique la probabilidad de que una factura sea falsa. Las redes neuronales y los árboles de decisión son tecnologías de modelos de decisión, entrenados a partir de casos (*Apud.* OSSANDON, F. (2020))³⁵.

31 CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (2020). Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias. *Revista de Administración Tributaria*. [revista en línea] fecha de la consulta: 11 de abril de 2022. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2020_Manual-gestion-riesgos_CIAT-SII-FMI.pdf

32 *Ibí dem.*

6.2. Asistencia y servicios al contribuyente

El área estratégica más importante de las administraciones tributarias hoy en día es apoyar y ayudar a los contribuyentes. La gran mayoría de las personas trabajan duro para cumplir con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, por lo general, pasa que, por ignorancia, inexperiencia o errores, no cumplen con sus obligaciones. Las autoridades tributarias modernas, conscientes de este hecho, tratan de resolver el problema, ayudando y facilitando el cumplimiento tributario de los contribuyentes. Este enfoque es importante porque la mayoría de los ingresos tributarios se obtienen a través de pagos de impuestos voluntarios y solo una pequeña fracción a través de prácticas tradicionales de fiscalización³⁶.

El modelo tradicional de atención se caracteriza por su baja cobertura, un bajo número de contribuyentes pueden ser atendidos; largos tiempos de espera (ya sea de manera presencial o telefónica); los altos costos del personal asignado, incluyendo capacitación a largo plazo, y respuestas investigativas limitadas; esto genera frustración y desconfianza entre los contribuyentes. Gascón J. y Redondo J. (...) en su obra *Conceptual Framework: The Tax Administration Functions, Chapter* expresan que hoy en día, gracias a la tecnología, es más probable que las administraciones tributarias ofrezcan diversos servicios a los contribuyentes, como centros de llamadas, canales directos sin listas de espera y colas, sitios web de las oficinas de impuestos, servicios de oficina virtual 24/7, aplicación móvil, correo electrónico, asistente virtual, y sistemas actualizados de preguntas frecuentes (*Apud. OSSANDON, F. (2020)*)³⁷.

Otra de las aplicaciones de la IA son *Smart Virtual Assistant* (asistentes virtuales inteligentes), que pueden ayudar a las administraciones tributarias a prestar una mejor atención a los contribuyentes. Los asistentes virtuales son un software que intenta simular la comunicación humana a través del lenguaje natural, dando respuestas y preguntas generalmente por escrito al usuario, para guiar a las personas en sus dudas y que obtengan información de calidad. En el caso de las administraciones tributarias, algunas de estas herramientas se han desplegado con relativo éxito en países como España y Brasil. En el caso de España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se asoció con IBM para crear un asistente virtual que usa IA para ayudar a los contribuyentes con el nuevo sistema de suministro de información inmediata, relacionado con el IVA³⁸.

Los asistentes virtuales pueden mejorar la calidad de la información y también permitir que las administraciones tributarias ahorren recursos humanos. A diferencia de los servicios de información digital tradicionales, que brindan información en un repositorio estático (como preguntas frecuentes o guías generales) los asistentes virtuales son dinámicos, y debido a que pueden

33 CASTELLÓN, P. (2012) Caracterización de Contribuyentes que Presentan Facturas Falsas al SII Mediante Técnicas de *Data Mining*. *Revista Ingeniería de Sistemas*, Volumen

interpretar el lenguaje natural y comprender las preguntas de los contribuyentes, pueden brindar rápidamente respuestas seguras, mejorando la experiencia del usuario³⁹.

Segarra S. (...) expresa que, los asistentes virtuales pueden entender las expresiones que los usuarios usan para hacer preguntas o para realizar un trámite, también permiten la precisión necesaria para responder consultas o brindar servicios solicitados a través de un chat. El conocimiento en el que se basan los asistentes virtuales para comprender el contenido deseado incluye una serie de 'intenciones' (preguntas o servicios) y una serie de expresiones para cada intención. La incorporación de estas expresiones es el entrenamiento del asistente virtual. Por supuesto, si el usuario utiliza algunas de estas expresiones el asistente virtual podrá comprender otras expresiones que son similares a las expresiones entrenadas. Este proceso de ampliación de la capacidad de comprensión se denomina 'expansión' (*Apud.* OSSANDON, F. (2020))⁴⁰.

De acuerdo con Segarra S. (...), un ejemplo de lo anterior es el siguiente: el asistente virtual ha sido capacitado para responder preguntas sobre el IVA, hay tres 'intenciones' entrenadas: (i) ¿la operación realizada lleva IVA?; (ii) ¿quién está obligado a cumplir con el IVA?; (iii) ¿Qué tipo de IVA se debe aplicar? Cada una de estas tres intenciones fueron entrenadas con cuatro expresiones diferentes (*Apud.* OSSANDON, F. (2020))⁴¹.

Entonces, después de que la persona haga su consulta, por ejemplo: ¿Cuál es el IVA que lleva una obra?, el asistente virtual realizará un análisis de afinidad con cada 'intención', determinando que la consulta tiene un nivel de afinidad de 80% con la tercera 'intención', y un 13% y 7% con el resto, respectivamente. A partir de este análisis, el asistente decide que la tercera intención es la más apropiada. Pero el diálogo puede continuar, y el asistente seguir haciendo preguntas como ¿qué tipo de obra es?, hasta llegar al resultado final óptimo.

Los Asistentes de Conversación Virtuales (en adelante ACV) en la administración tributaria ofrecen servicios al contribuyente de manera constante, sin interrupciones. Brinda información consistente, evitando el riesgo de interpretaciones distintas o incompletas, un resultado común cuando las respuestas a las consultas son provistas por el personal de una institución. Aumenta la productividad de la atención a los usuarios, ya que es posible atender más casos en el mismo período de tiempo, esa mayor productividad permite liberar una parte del personal para que realice otras tareas. Elimina los tiempos de espera (presenciales y telefónicos) por indisponibilidad de operadores. Proporciona respuestas cada vez más precisas y, en consecuencia, mejoras crecientes en la satisfacción de los usuarios, puesto que los ACV basados en la IA recopilan datos y aprenden con las interacciones realizadas.

Sin embargo, debe considerarse potenciales desafíos del uso de ACV en las administraciones tributarias. Los problemas más usuales, incluyen: la dificultad

XXV, Universidad de Chile, [revista en línea], fecha de la consulta: 11 de abril de 2022. Disponible en: <http://www.dii.uchile.cl/~ris/RISXXV/contrib.pdf>

³⁴ *Op.cit.* OCDE.

de improvisar, el suministro de respuestas erradas cuando el ACV termina perdido en la conversación (*lost in translation*), la dificultad para retener al usuario y limitaciones para procesar el sarcasmo y otros rasgos propios de la comunicación humana. Pese a ello, con la debida experimentación y planificación, la IA ofrece oportunidades para mejorar los servicios tributarios, las cuales pueden ser aprovechadas para beneficio de la ciudadanía.

5.3. Decisiones automatizadas

Cada vez son más las administraciones tributarias que utilizan herramientas automatizadas, adoptando un enfoque basado en reglas para automatizar ciertas decisiones. Estas operaciones se han usado para denegar automáticamente las solicitudes de los contribuyentes o responsables, preparar cartas o asignar información cuestionable a contribuyentes específicos.

De hecho, si se revisan las declaraciones de contribuyentes en las cuales solicitan la devolución de impuestos, retenidas por las autoridades tributarias, debido a algún otro incumplimiento o irregularidad, si no se usaran sistemas tecnológicos capaces de analizar la información respecto de cada contribuyente (utilizando parámetros previamente establecidos por los funcionarios) esta tarea de inspección a cada uno de los casos no se podría llevar a cabo; por supuesto que podrían hacer pero el alcance de los casos revisados sería ínfimo y el proceso inútil. Por esta razón, se recomienda utilizar programas que realizan esta tarea automáticamente⁴².

Las actuaciones robóticas ocurren en tiempo real o cuasi-real y están reemplazando a los funcionarios en las actuaciones que anteriormente ellos realizaban, logrando gestionar la información a gran escala y de manera segura, evitando el error humano. Esto implica una reducción significativa de los costos y tiempo, así como mayor eficiencia.

La automatización de procesos ha existido en las organizaciones durante muchos años, incluidas las administraciones tributarias. La diferencia es que los procesos automatizados de hoy en día incluyen el uso de IA o *machine learning* para tomar decisiones. Este tipo de herramientas se utilizan cada vez más en una serie de procesos. Con el tiempo estos programas pueden ser capaces de ejecutar procedimientos completos de manera cuasi-autónoma⁴³.

Ossandón presenta un caso hipotético de la automatización de procesos, un software desarrollado por la administración tributaria detecta una declaración irregular; el sistema arroja una carta que es preparada por él, y automáticamente es enviada al contribuyente por correo electrónico indicando los puntos de inconsistencia, allí mismo, se señala los documentos que deberá adjuntar para explicar las inconsistencias; el contribuyente adjunta los documentos requeridos en su registro electrónico. Luego de la lectura de este documento, el software le muestra al contribuyente que no basta con corregir las irregularidades. Como

³⁵ *Op.cit.* OSSANDÓ N, F.

³⁶ *Ibi dem.*

resultado, el sistema emite un acto que identifica la diferencia de impuestos y notifica al contribuyente⁴⁴ Como se puede apreciar no hubo intervención directa de ningún funcionario durante el proceso.

La automatización de procesos ha provocado cambios en el trabajo de los funcionarios. En el pasado, los funcionarios pasaban mucho tiempo realizando tareas rutinarias, como verificar datos, nombres, números, o ingresar manualmente esta información en los sistemas. Actualmente estas tareas pueden ser realizadas por un programa. Así que el funcionario puede ser llamado a la atención directa del público, para que se encargue de preguntas más detalladas o cuando se necesite una orientación y asistencia humana para resolver problemas, ya que pueden ser más complejos y requieren de mayor análisis.

7. Algunos ejemplos del uso de IA en las administraciones tributarias

Diversos países alrededor del mundo están utilizando la IA, *machine learning* y analítica avanzada en sus administraciones tributarias para poder cumplir con las exigencias actuales, como son los siguientes:

Chile: en 2007 se utilizó por primera vez analítica avanzada para la segmentación de contribuyentes de IVA, usando *Kohonen SOM* y *K-means*. *Kohonen SOM* es una red neuronal no supervisada que se usa comúnmente para la agrupación de datos de alta dimensión. *K-means* es un algoritmo de clasificación no supervisada (clusterización) que agrupa objetos en grupos basándose en sus características⁴⁵.

Como resultado, se logró validar un patrón de comportamiento de los contribuyentes. Estos datos provinieron de dos declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes: el Formulario 29, sobre declaración de impuestos mensuales, y el Formulario 4415, sobre declaración de inicio de actividades⁴⁶.

Castellón y Velásquez (...) señalan que, en 2009 se desarrolló el primer test para detectar potenciales usuarios de facturas falsas mediante redes neuronales artificiales y árboles de decisión, usando principalmente información de declaraciones de IVA y Renta en micro y pequeñas empresas (*Apud. OSSANDON, F. (2020)*)⁴⁷.

En 2011 Castellón y Velásquez (...) realizaron un estudio, en el cual se destaca que los árboles de decisión son una buena técnica para detectar variables que permiten distinguir entre casos de fraude y no fraude. En cuanto a los modelos predictivos, el modelo de red neuronal de perceptrón multicapa fue el que mejor se desempeñó, asignando una tasa de fraude correcta del 92% para pequeñas y

37 *Ibí dem.*

38 *Ibí dem.*

39 *Ibí dem.*

40 *Ibí dem.*

41 *Ibí dem.*

42 *Ibí dem.*

microempresas, en comparación con el 84% para medianas y grandes empresas (*Apud.* OSSANDON, F. (2020))⁴⁸. En Chile el IVA es el impuesto que más grava, por lo que su importancia es aún mayor para el fisco, y uno de los principales problemas identificados en la gestión del IVA es el uso irregular de los créditos fiscales por parte de los contribuyentes.

De hecho, en 2020 el Servicio de Impuestos Internos, reveló que han recaudado más de \$20 mil millones de pesos, utilizando herramientas tecnológicas como *big data*, técnicas de analítica avanzada, *machine learning*, clusterización y visualización, para controlar el uso de facturas falsas. Como resultado, se identificaron más de 3.200 facturadores, se clasificaron todos los contribuyentes en función de características comunes y se desarrolló un modelo predictivo para cada grupo, y así detectar contribuyentes con un potencial comportamiento tributario agresivo. Estos modelos permiten alertar situaciones de riesgos que activan protocolos de revisión⁴⁹.

España: es otro país precursor del uso de IA en su administración tributaria. Antes se señaló que la Agencia Tributaria española ha lanzado un asistente virtual que usa tecnología producida por IBM, pionera en IA, con ello pretende ayudar a los contribuyentes en el nuevo sistema que proporciona la información del IVA al instante.

En 2017, la Agencia Estatal de Administración Tributaria estableció que, la información contenida en las facturas emitidas por ciertos contribuyentes se envió a las autoridades fiscales dentro de los cuatro días posteriores a su emisión. Por eso la Agencia decidió crear un canal de comunicación instantánea para más de 63,000 contribuyentes. Cumplir con las obligaciones fiscales puede ser un proceso complicado para muchos profesionales de contabilidad y finanzas, ya que las regulaciones emitidas por las autoridades fiscales se revisan periódicamente. Para encontrar soluciones que ayuden a los profesionales a resolver sus problemas, se ha desarrollado un asistente virtual utilizando la plataforma *Watson* de IBM con tecnología en la nube, capaz de dar respuesta a las preguntas relevantes que puedan surgir al respecto⁵⁰.

España busco crear este asistente virtual ya que cuando comenzó la campaña del suministro inmediato de información en enero de 2017, no se enviaban más de cincuenta preguntas diarias correo electrónico, lo que permitía responderlas en una semana. Pero para julio, cuando entró en vigencia el nuevo sistema, el número de consultas había aumentado a un promedio de doscientos, un número elevado dado que inicialmente sólo afectaba a 62.000 contribuyentes. La gran cantidad de consultas y el escaso número de personal disponible llevó a la

⁴³ *Ibí dem.*

⁴⁴ *Ibí dem.*

⁴⁵ ROSTYSLAV DEMUSH. (2020) *K-Means y SOM: Introducción a los algoritmos de agrupamiento populares*, [página web], fecha de la consulta: 12 de abril de 2022. Disponible en: <https://dzone.com/articles/k-means-and-som-gentle-introduction-to-worlds-most>

⁴⁶ *Op.cit.* OSSANDÓN, F.

Agencia a buscar soluciones en la IA, por lo que a los funcionarios se les asignó tareas más complejas y menos rutinarias, automatizando las respuestas a los contribuyentes⁵¹.

Este asistente utiliza tecnología cognitiva de IA, que se caracteriza por la capacidad de comprender el Lenguaje Natural de las Personas y aprender a partir de la información que intercepta. Para crearlo se necesitaron cinco pasos: (i) Diseño, que consiste en agregar todas las posibles preguntas y respuestas a través de árboles de decisión. (ii) Desarrollo, que es la capacitación del asistente virtual, con la ayuda de preguntas formuladas por programadores. (iii) Pruebas, realizadas por personas externas no involucradas en el desarrollo del programa. (iv) La fase de lanzamiento que está abierta a los contribuyentes en general. (v) Revisión de la conversación, ya que puede identificar problemas potenciales y mejorar la calidad del servicio⁵².

De acuerdo al periódico español Expansión, desde que comenzó a usarse el asistente virtual, el número de correos electrónicos recibidos por el departamento de gestión tributaria ha disminuido en un 80%: de 900 a 165 correos electrónicos por semana. Las consultas a través del asistente virtual se multiplicaron por 10: de 200 consultas en la primera semana de uso, a un máximo de 2000 en noviembre de 2018⁵³.

Cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria construyó su primer sistema de análisis de información a principios de los años 90, lo hizo con la intención de que fuera el pantano de datos de la agencia tributaria y de hecho le dio el nombre de un pantano, que es *Zujar*; primera herramienta de análisis de información, es un sistema complejo de bases de datos que custodia la información y es capaz de ordenarla, filtrarla, reproducirla; es un sistema muy potente y sofisticado de orden y gestión de la información, es esencial para la actividad tributaria.

Zujar es capaz de conectar y accionar directamente los resultados de los análisis en las aplicaciones, eso permite que al obtener el resultado de un riesgo se pueda mandar una carta al contribuyente, hacerle una acción de regularización, una derivación de responsabilidad, una medida cautelar para bloquear al contribuyente que esté incumpliendo o enviar una carta para ayudarle a cumplir sus obligaciones fiscales.

Brasil: desarrolló HARPIA (*Risk Analysis and Applied Artificial Intelligence*), el proyecto incluyó el desarrollo de un sistema de detección de anomalías para ayudar a los fiscalizadores a identificar actividades sospechosas en base a una representación gráfica de la información histórica de importación y exportación, apoyado en cadenas de *Márkov*, (un tipo de proceso estocástico en el que la probabilidad de que ocurra un evento depende solamente del evento inmediatamente anterior) para ayudar a los importadores con el registro y

47 *Ibí dem.*

48 *Ibí dem.*

49 *Ibí dem.*

clasificación de sus productos, y evitar duplicidades⁵⁴.

El procesamiento automatizado proviene del registro y clasificación de los productos y sus exportadores. Son procesos que realizan cruces de información a través de archivos digitales, que son solicitados por el auditor de la Secretaría de Ingresos Federales, mediante el sistema de validación y autenticación de archivos digitales. Desde 2016, Brasil comenzó a utilizar controles aleatorios inteligentes basados en *big data* y análisis de datos para controlar el IVA y el impuesto sobre los vehículos⁵⁵.

Brasil, es un estado federal, por ende los estados, a través de sus secretarías de finanzas son responsables de la administración de algunos tributos, como el impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (similar al IVA), por eso la Secretaría de Finanzas del Estado de Piauí en 2019 desarrolló un proyecto de un asistente virtual llamado Teresa, que busca mejorar la relación de la administración con los contribuyentes, aumentar la recaudación y la eficiencia del proceso de créditos tributarios y obtener mejores datos de los contribuyentes para combatir la evasión⁵⁶.

Teresa recibió capacitación cognitiva para ofrecer información acerca del impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios de transporte (como declaraciones con información económica y tributaria y el tránsito de bienes), también acerca del impuesto sobre automotores. Igual que en España, Teresa usa tecnología de *Watson* IBM en la nube⁵⁷. Teresa comenzó como un modelo de prueba para los funcionarios del gobierno estatal, sin embargo, desde el segundo trimestre de 2019 está a disposición de la ciudadanía.

Perú integró herramientas de IA basada en redes neuronales al sistema de selección en la Aduana Marítima del Callao. En 2004 se mejoró este modelo aplicando reglas difusas y de asociación para el preprocesamiento de variables y árboles de clasificación y regresión para seleccionar las variables más relevantes⁵⁸. Además, para efectos del control electrónico del Impuesto General a las Ventas, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria envía una notificación SMS a los contribuyentes al recibir facturas relacionadas con gastos o costos que los sistemas de IA consideran no habituales en el tipo de negocio que se ha realizado la compra⁵⁹.

En Reino Unido *Her Majesty's Revenue and Customs* (Hacienda del Reino Unido) desde 2017 ha desarrollado *Connect*, un sistema informático de minería de datos de software de análisis de redes sociales que coteja los registros fiscales de empresas y personas con otras bases de datos para establecer actividades fraudulentas. Busca la correlación del ingreso declarado con el estilo de vida, comparándolo con modelos estadísticos multivariados utilizando IA⁶⁰.

50 INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (2020). *ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations*. The Bill & Melinda Gates Foundation. Seattle, WA. U.S.A. fecha de la consulta: 12 de abril de 2022. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020-ICT_STL_CIAT_FMGB.pdf

51 *Op.cit.* OCDE.

52 *Op.cit.* OSSANDÓ N, F.

53 *Ibí dem.*

En Finlandia, se introdujo la tecnología *Robotic Process Automation* que permite configurar programas informáticos de comunicación para interpretar las aplicaciones existentes para el procesamiento de transacciones, manipular datos, activar respuestas y comunicarse con otros sistemas digitales. El uso de la automatización robótica de procesos para estas actividades les dio a las autoridades fiscales la capacidad de reducir la carga de trabajo en 52 años de esfuerzo por persona, mejorar la calidad del trabajo y reducir los errores. Asimismo, dicha administración tributaria ha completado el desarrollo de sus primeros robots de demostración usando procesos en el trabajo de auditoría. Como resultado las aplicaciones de los robots se están usando para recopilar y realizar controles de calidad de los datos⁶¹.

La administración tributaria noruega usa técnicas de análisis de datos y aprendizaje automático, el algoritmo está entrenado con datos históricos para predecir la probabilidad de errores en cada declaración de impuestos. Se registra cada caso y los funcionarios comienzan a inspeccionar a los contribuyentes con los puntajes más altos. Cuantas más declaraciones se examinen, más datos recibirá el algoritmo, mejorando su precisión. La tasa de éxito casi se duplica en comparación con el proceso manual⁶².

En Francia, en 2019, casi una cuarta parte de las fiscalizaciones efectuadas fueron producto de la intervención de algoritmos con IA, con 11.000 millones de euros recaudados tras la realización de las fiscalizaciones, un incremento anual del 30%⁶³.

En Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales busca conectar los puertos nacionales, a través de sistemas de IA y robótica, para detectar la evasión, verificar las operaciones comerciales, reducir los índices de contrabando y manejar irregulares en temas aduaneros⁶⁴.

54 *Op.cit.* CASTELLÓ N, P.

55 *Ibí dem.*

56 *Ibí dem.*

57 *Op.cit.* INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS.

58 *Op.cit.* CASTELLÓ N, P.

59 *Op.cit.* COLLOSA, A. Inteligencia Artificial aplicada a la fiscalización.

60 *Op.cit.* COLLOSA, A. Inteligencia Artificial aplicada a la fiscalización.

61 *Op.cit.* OSSANDO N, F.

62 CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES (2020). *Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias*.

The Bill & Melinda Gates Foundation. Seattle, WA. U.S.A. [revista en línea], fecha de la consulta: 12 de abril de 2022. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf

63 20 MINUTES AVEC AGENCE.(2020) *Impôts: L'intelligence artificielle permet de rendre les contrôles fiscaux plus efficaces*, [página web], fecha de la consulta: 13 de abril de 2022. Disponible en: <https://www.20minutes.fr/economie/2848031-20200827-impots-intelligence-artificielle-permet-rendre-contrôles-fiscaux-plus-efficaces>

64 PULZO. (2019) *Con robots, Dian pretende controlar evasión y corrupción interna*, [página web], fecha de la consulta: 13 de abril de 2022. Disponible en: <https://www.pulzo.com/economia/modernizacion-dian-con-robots-tecnologia-contra-evasion-corrupcion-PP726009>

8. Conclusiones

Como se pudo observar, pese a que la IA parece ser un concepto sumamente nuevo, la realidad es que sus bases se comenzaron a formar hace más de dos mil años; y muchos autores soñaron con la posibilidad de que las máquinas actuaran y pensarán como seres humanos.

El concepto de IA es un concepto muy dinámico, que está en constante cambio, y abarca otras técnicas y procedimientos para su uso. La IA es una combinación de algoritmos y máquinas que buscan imitar las capacidades humanas. Aunque puede parecer que esta tecnología es lejana y tal vez un tanto misteriosa, la realidad es que la IA forma parte directa de la rutina de millones de personas alrededor del mundo. La IA afecta indirectamente muchísimos aspectos, al impulsar el *Big Data* y procesar grandes cantidades de datos ofrece numerosas ventajas comerciales, empresariales y legales.

Es innegable la relevancia política y económica que tiene la IA para consolidar las economías. Por esta razón, varios países actualmente están creando figuras jurídicas en torno a la IA. Es necesario que los Estados comiencen a preparar sus ordenamientos jurídicos para estas nuevas tecnologías, y no sólo limitarse a su regulación, sino que pueden usar la IA para su provecho, para así cumplir con sus fines y objetivos.

La IA ya es usada por las administraciones tributarias para realizar fiscalizaciones, detectar fraudes o determinar patrones de conducta. Tecnologías disruptivas como la IA, el *machine learning*, el procesamiento de lenguaje de natural, la analítica avanzada y los sistemas expertos, existen desde hace décadas, con el paso del tiempo estas tecnologías se han perfeccionado, y han generado la posibilidad de acceder a una gran cantidad de datos, que sin estos programas no fuera posible. Gracias a estos avances las administraciones tributarias han visto el potencial e incluso la necesidad de incorporar IA en sus actividades, para así cumplir con sus obligaciones.

Uno de los ámbitos donde las administraciones tributarias más usan IA es en cuanto al incumplimiento tributario, es decir, buscan disminuir los riesgos, el fraude y la evasión fiscal. Por esta razón, diferentes administraciones tributarias clasifican a sus contribuyentes, poseen facturación electrónica, con la analítica avanzada realizan labores automatizadas, poseen asistentes virtuales para ofrecer mejor asesoramiento a los contribuyentes y disminuir las cargas laborales a los funcionarios fiscales.

Bibliografía

- BARRIO, M. (2019) *Por qué es necesario regular la Inteligencia Artificial*. [artículo en línea]. Disponible en: <https://confilegal.com/20190117-por-que-es-necesario-regular-la-inteligencia-artificial/>
- CASTELLÓN, P. (2012) Caracterización de Contribuyentes que Presentan Facturas Falsas al SII Mediante Técnicas de *Data Mining*. *Revista Ingeniería*

- de Sistemas, Volumen XXV, Universidad de Chile, [revista en línea]. Disponible en: <http://www.dii.uchile.cl/~rjs/RISXXV/contrib.pdf>
- CAVECOM-E. (2020) *TRANSFORMACIÓN DIGITAL (IV): POLÍTICAS PÚBLICAS 4.0 Inteligencia Artificial* [página web]. Disponible en: <https://cavecom-e.org.ve/transformacion-digital-iv-politicas-publicas-4-0-inteligencia-artificial/>
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES (2020). *Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. The Bill & Melinda Gates Foundation*. Seattle, WA. U.S.A. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (2020) Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias. *Revista de Administración Tributaria*. [revista en línea]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020_Manual-gestion-riesgos_CIAT-SII-FMI.pdf
- COLLOSA, A. (2020) Inteligencia Artificial aplicada a la fiscalización. *Revista de Administración Tributaria*. [revista en línea]. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciatblog-inteligencia-artificial-aplicada-a-la-fiscalizacion/>
- GALISTEO, A. (2020) *Así se está regulando la inteligencia artificial país a país*. [artículo en línea]. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2020/02/20/5e4d779ae5fdeaf76e8b45b8.html>
- GARCÍA HERRERA-BLANCO, C. (2020) El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. *Revista de Administración Tributaria*. [revista en línea]. Disponible en: <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>
- INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (2020) *ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations. The Bill & Melinda Gates Foundation*. Seattle, WA. U.S.A. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020-ICT_STL_CIAT_FMGB.pdf
- KAPLAN, J. (2016) *Artificial Intelligence: What Everyone Needs to Know*. Primera Edición Oxford University Press, Oxford. Disponible en: [https://pdf.zlibcdn.com/dtoken/c16a5ef8a1d9ac0b04242a6872d735f6/Artificial_Intelligence_What_Everyone_Needs_to_Kn_2871423_\(z-lib.org\).pdf](https://pdf.zlibcdn.com/dtoken/c16a5ef8a1d9ac0b04242a6872d735f6/Artificial_Intelligence_What_Everyone_Needs_to_Kn_2871423_(z-lib.org).pdf)
- LOZANO, J. (2022) *¿Cómo se debe regular la inteligencia artificial?* [artículo en línea]. Disponible en: <https://www.bbva.com/es/opinion/la-union-europea-decideda-a-regular-la-inteligencia-artificial/>
- OCDE. (2016) *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*, OCDE Publishing, [página web]. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264256453-en>
- OSSANDÓN, F. (2020) Inteligencia Artificial en las Administraciones

- Tributarias: Oportunidades y Desafíos. *Revista Derecho Económico* [revista en línea]. Disponible en: <https://revistaderechoeconomico.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60703/6447>
- PABLO. (2021) Hay más de una inteligencia artificial. [artículo en línea]. Disponible en: <https://blog.orange.es/consejos-y-trucos/tipos-inteligencia-artificial/>
- PULZO. (2019) *Con robots, Dian pretende controlar evasión y corrupción interna*, [página web]. Disponible en: <https://www.pulzo.com/economia/modernizacion-dian-con-robots-tecnologia-contra-evasion-corrupcion-PP726009>
- REDACCIÓN ESPAÑA. (2019) *Origen del concepto de Inteligencia Artificial*. [página web]. Disponible en: <https://agenciab12.com/noticia/origen-concepto-inteligencia-artificial#:~:text=En%201956%20nace%20el%20t%C3%A9rmino.de%20%E2%80%9Chacer%20m%C3%A1quinas%20inteligentes.%E2%80%9D>
- ROSTYSLAV DEMUSH. (2020) *K-Means y SOM: Introducción a los algoritmos de agrupamiento populares*, [página web], Disponible en: <https://dzone.com/articles/k-means-and-som-gentle-introduction-to-worlds-most>
- ROUHIAINEN, L. (2018). *Inteligencia artificial: 101 cosas que debes saber hoy sobre nuestro futuro*. Primera edición. Editorial Planeta, Barcelona, p. 17.
- SAÍZ, S. (2018) *¿Por qué ningún país tiene una ley sobre inteligencia artificial?* [página web]. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2018/04/17/5ad63255ca4741fc228b457d.html>

PRECISIÓN DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN FISCALES
APLICABLES AL COMERCIO ELECTRÓNICO INTERNACIONAL CON
REFERENCIA AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Estefany Sánchez

Abogado egresado de la Universidad Católica del Táchira (2020). Estudiante de los programas de Especialización en Derecho Mercantil, mención Tributos Empresariales de la Universidad de Los Andes (2021), y de Especialización en Derecho Mercantil, mención Sociedades Mercantiles de la Universidad de Los Andes (2021)

E-mail:

estefanymariasanchezp@gmail.com

Recibido: 25-08-2022 Aceptado: 29-08-2022

Revista Tribútum N° 8/2022 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

33-53

Resumen

La internacionalización del comercio electrónico ha ocasionado que los Estados y otras organizaciones reconsideren las estructuras de los sistemas tributarios alrededor del mundo; específicamente ha generado conflictos en cuanto al establecimiento del Estado acreedor en la fórmula fiscal que, aunado a la escasa regulación existente sobre el comercio electrónico, ineludiblemente ha perjudicado en gran medida el ámbito fiscal, debido a que se coarta la recaudación tributaria y, por ende, se limitan los ingresos del Estado requeridos para sufragar los gastos públicos. Por ello, en la presente se precisan los criterios de vinculación fiscal aplicables a estas operaciones, con referencia al Impuesto al Valor Agregado; los cuales se consideran aptos para enlazar al sujeto pasivo con un Estado en concreto, ameritándose *-de igual forma-* una armonización internacional sobre los criterios de vinculación a aplicar en este tipo de problemáticas fiscales.

Palabras claves

Comercio Electrónico, Criterios de Vinculación, Impuesto al Valor Agregado, Recaudación Fiscal.

Abstract

The internationalization of electronic commerce has caused States and other organizations to reconsider the structures of tax systems around the world; specifically, it has generated conflicts regarding the establishment of the creditor State in the fiscal formula that, together with the scarce existing regulation on electronic commerce, has inevitably greatly harmed the fiscal field, due to the fact that tax collection is restricted and, therefore, the State revenues required to cover public expenses are limited. Therefore, the tax linkage criteria applicable to these operations are specified herein, with reference to Value Added Tax; which are considered capable of linking the taxable person with a specific State, meriting -in the same way- an international harmonization on the criteria of linkage to be applied in this type of tax problems.

Keywords

Electronic Commerce, Linking Criteria, Value Added Tax, Tax Collection.

Sumario

1. Introducción. 2. Territorialidad en la imposición, comercio electrónico e internet. 3. Soberanía fiscal. 4. Criterios de vinculación. 4.1. Principios rectores en materia de tributación internacional. 4.2. Principios que deben regir en las operaciones de comercio electrónico internacional. 5. Conflictos que se pueden presentar. 5.1. Evasión. 5.2. Elusión. 5.3. Doble tributación internacional. 5.4. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios. 6. Aplicabilidad de los criterios de vinculación y la estructura del Impuesto al Valor Agregado al comercio electrónico internacional. 7. Consideraciones finales. 6. Referencias Bibliográficas.

1. Introducción

La evolución social hoy en día viene marcada, en gran medida, por el desarrollo, avance y proliferación de los medios digitales, electrónicos o tecnológicos de la comunicación e información. Esto implica, que todos los ámbitos del quehacer humano se ven afectados por éstas nuevas herramientas producto del proceso histórico y la globalización en sí; no escapando, por supuesto, el área comercial de tan vital importancia en la humanidad. Los agentes comerciales comenzaron a observar el medio electrónico como una oportunidad para captación de clientes, así como desarrollo de nuevas técnicas y estrategias de comercio, lo que en poco tiempo pasó de ser curiosidad a realidad, trascendiendo entonces el comercio tradicionalmente entendido al medio digital.

El ámbito fiscal resulta siendo ampliamente afectado; se observa un aumento significativo en la frecuencia y cantidad de operaciones mercantiles electrónicas, pero no se refleja el mismo resultado en el enteramiento a las arcas del Estado, surgen una serie de interrogantes sobre dicha problemática que son todas resueltas afirmando: no existe regulación clara y exacta sobre el comercio electrónico. Por ello, surge el interés y consecuentemente el trabajo arduo de algunos Estados del globo, así como también de Organizaciones no Gubernamentales y Órganos Supranacionales, con la finalidad de aliviar efectivamente el perjuicio ocasionado a la recaudación fiscal; entendiéndose que, a partir del lucro obtenido por dichas operaciones, podría darse cumplimiento a los hechos generadores de tributación y que, en consecuencia, el Estado tiene derecho a percibir, en atención a la obligación de contribuir a los gastos públicos que recae en cada ciudadano.

Asimismo, el comercio electrónico sufre un proceso de internacionalización que complica aún más la situación, ya no implica la dificultad de regulación únicamente, sino que suma el problema de determinar qué Estado tiene derecho entonces a percibir el ingreso tributario. Resulta indispensable precisar los criterios de vinculación existentes hoy día, mediante los cuales un Estado reclama

el ejercicio de la potestad tributaria sobre un hecho específico, tomándose en consideración aspectos como la soberanía fiscal, la territorialidad en cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, y consideraciones sobre la aplicabilidad de este último a las operaciones de comercio electrónico internacional.

2. Territorialidad en la imposición, comercio electrónico e internet.

La territorialidad hace referencia al área espacial donde surte efecto el poder tributario de un Estado y, por ende, donde al darse cumplimiento al hecho generador del tributo, nace la obligación tributaria. Es en virtud de esto que se establece el principio de territorialidad, delimitando entonces el vigor de la normativa tributaria al sometimiento del espacio territorial del Estado¹; en tal sentido, la normativa tributaria se pronuncia estableciendo:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional².

Se evidencia el reconocimiento del principio de territorialidad, no siendo privativo de nuestra regulación, sino por el contrario, teniéndose de esta manera en la mayoría de los ordenamientos jurídicos en el mundo; sin embargo, al las características del comercio electrónico desafiar los preceptos y disposiciones tradicionales, surge la necesidad de afrontar la fiscalidad en relación al internet, para cuyos fines se aplica la «concepción funcional de la potestad impositiva», entendida «la actividad reglamentaria del Estado se refiere, más que a los hechos restrictivamente limitados del territorio a las actividades de la comunidad humana a él sujeta»³, se busca entonces la imposición fiscal razonable en cuanto a la realidad plasmada, entendiendo el reconocimiento del Estado tanto de origen como de destino en las operaciones de internet. La realidad de la fiscalización de las operaciones realizadas en internet es que, probablemente, más de un Estado tendrían motivos suficientes para acreditarse el poder fiscal sobre el hecho; por ello, la actividad fiscal en cuanto a este modelo de comercialización, debe responder al acuerdo existente entre los Estados involucrados, aquel donde

1 Ruiz, A: La revolución del comercio electrónico y la tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109641.pdf>[Consulta: 2022, Septiembre 22].

2 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 2020.

3 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. Impuestos sobre el Comercio Internacional. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003, pp. 43-78.

se origina la transacción, y el país destino de la misma; pudiendo incluso verse involucrado un país de tránsito⁴. Esto implica que, por las particularidades de las operaciones en internet, no sería razonable que cada Estado busque gravar separadamente cada operación en la que pudiera involucrarse alguno de sus ciudadanos o residentes, sino que, por el contrario, es recomendable que medie la regulación por acuerdos entre países, surgiendo entonces la siguiente interrogante, aún sin respuesta clara ¿cómo se regulan las operaciones de comercio electrónico multinacional?

3. Soberanía fiscal.

La soberanía fiscal, hace referencia al poder que reside en cada Estado en cuanto al ámbito tributario para fijar y diseñar su sistema tributario; quiere decir, que se trata de «la facultad o la posibilidad jurídica que tienen los Estados de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallen en sus jurisdicciones⁵». Como consecuencia de ello, los Estados están en su libre derecho de establecer e imponer tributos dentro de sus límites territoriales, a las personas, bien naturales o jurídicas, e incluso a entes económicos que pudiesen *-o no-* tener personalidad jurídica pero que, efectivamente, son nacionales o se encuentran residenciados en el país; esta facultad de imposición puede versar sobre los hechos que se estimen convenientes y sin más limitaciones que la normativa constitucional⁶.

Así pues, se entiende que cada Estado, en ejercicio de su soberanía fiscal, puede jurídicamente gravar las actividades que son realizadas dentro de sus límites territoriales, bien por sus nacionales o por ciudadanos de otros Estados⁷. Así pues, la soberanía fiscal establece, en primer término, el derecho privativo de cada Estado de hacer ejercicio de sus facultades tributarias, dentro de sus límites territoriales y, por ende, la obligación de ceñirse a su territorio en relación con el ejercicio de la potestad tributaria, sin poder exceder de éste; y, finalmente, el reconocimiento de la incidencia que pudiese provocar la manifestación de la potestad tributaria dentro de los límites territoriales de otro Estado⁸. En el caso venezolano, la soberanía fiscal se manifiesta a través de los órganos en función legislativa, ya que únicamente a través de leyes se podrá realizar la respectiva

4 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. Impuestos sobre el Comercio Internacional. *op. cit.* p. 57

5 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2004, pp. 67-97.

6 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

7 Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

8 Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4730438.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 19].

creación, modificación y supresión de los tributos, y lo que ello implica; es decir, la definición de los elementos de estos como el hecho imponible, la base de cálculo, alícuota y los sujetos⁹.

El ejercicio de esta facultad podría incidir y generar conflictos de índole internacional, cuando éste repercute en otros países; lo cual resulta, incluso, de la lógica propia de las transacciones comerciales, las empresas en búsqueda de expandirse comercializan con agentes que pudieran localizarse en otros Estados, lo cual ocasionará un conflicto internacional¹⁰. Ahora bien, tomando en consideración la naturaleza y características propias del comercio electrónico internacional, cada Estado en el ejercicio de su potestad tributaria podría gravar las operaciones propias de éste tipo de comercio, pudiendo causar situaciones de doble imposición o, para evitarla, el aumento en los niveles de evasión, afectando entonces el normal desarrollo de las operaciones electrónicas de comercio. Como se ha afirmado en anteriores oportunidades, la globalización como fenómeno de internacionalización ha trascendido en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo aquí las operaciones de comercio electrónico internacional que, hasta ahora, no han sido abordadas para su regulación lo que las hace especialmente vulnerables, ameritando que sean de atención por parte de los Estados.

4. Criterios de vinculación

Los criterios de vinculación pueden definirse como los elementos capaces de producir una vinculación obligatoria fiscal entre un Estado (ahora sujeto activo), y una persona o ente económico (ahora sujeto pasivo); esto se traduce en la manifestación de la facultad impositiva radicada en el Estado¹¹. Esta definición de los criterios que generan el nexo entre un Estado y un sujeto pasivo se fundamenta precisamente en la facultad de definición radicada en cada país, de aquellos nexos que enlazan al contribuyente con un país en particular, y no otro; por tanto, no es suficiente que surja la obligación tributaria por el cumplimiento del hecho imponible, es indispensable que se cumpla alguno de los elementos vinculantes entre Estado-contribuyente¹².

En suma, los criterios de vinculación son aquellos factores que relacionan a los sujetos pasivos con un Estado determinado, siendo éstos seleccionados en

9 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario. *op. cit.* artículo 3.

10 Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. *op. cit.*

11 Pedernera, J: Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf [Consulta: 2022, septiembre 19].

12 Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2022, septiembre 19].

atención a los parámetros del ordenamiento jurídico, guiándose por razones económicas, políticas o sociales. En suma, para que la obligación tributaria nazca efectivamente, es necesario que se dé cumplimiento de los hechos imponibles descritos en la normativa y, a su vez, que exista ese nexo para con el Estado, sujeto activo.

Sin embargo, la definición de los criterios de vinculación no es establecidos de manera indiscriminada e ilimitada, sino por el contrario, la limitante principal de esta facultad tributaria se encuentra en la normativa constitucional. En este sentido, la Constitución, como norma suprema, se constituye como el fundamento y base de todo el ordenamiento jurídico venezolano, obligándose incluso a los órganos del Poder Público a acatar, respetar y someterse a ésta¹³; es por ello por lo que toda actuación, incluido el ejercicio de la facultad tributaria, se fundamenta en los preceptos y principios constitucionales; siendo estos el límite del ejercicio del poder tributario del Estado.

En otro orden de ideas, como se ha insistido, cada Estado tiene la potestad de definir los criterios de vinculación que consideren más convenientes, atendiendo a sus realidades jurídicas, políticas, económicas y sociales; con las dificultades que ello compete, fundamentado en los numerosos argumentos para establecer el nexo, se establece una suerte de clasificación de estos que busca agruparlos en dos grandes categorías: criterios subjetivos o personales y objetivos o reales¹⁴.

Los criterios objetivos responden al establecimiento del nexo en atención al lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, específicamente al lugar en donde se encuentra radicado el patrimonio o donde se generó el ingreso económico¹⁵; conocido también como el principio territorial o de la fuente. La justificación radica en la facultad jurídica con que cuenta el Estado de gravar las actividades que comporten cierto ingreso o enriquecimiento, así como actividades de consumo o que revelen cierta capacidad para contribuir¹⁶, expresadas como originadoras de la obligación tributaria, que sean producidos dentro de su territorio, con la finalidad de lograr la contribución a los gastos públicos. Se habla entonces de un ejercicio pleno de la soberanía fiscal por parte de los Estados, pero también puede reputar una variedad de inconvenientes, por ejemplo, ciertos comerciantes internacionales preferirán llevar sus mercancías a aquellos países donde no les resulte tan gravosa la operación, en consecuencia, se podría sectorizar ilegítimamente la distribución de mercancías

¹³ Asamblea Nacional Constituyente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999. Artículo 7.

¹⁴ Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. *op. cit.*

¹⁵ García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2008, pp. 1-66.

¹⁶ García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. *op. cit.* p. 17

a nivel internacional¹⁷.

Los criterios de vinculación objetivos presentan una importante dicotomía entre lo que respecta al aspecto interno y al aspecto externo, referenciado el primero de ellos a la efectiva aplicabilidad del ordenamiento tributario en un territorio determinado, lo que vendría significando el ejercicio de las facultades tributarias de los Estados dentro de sus límites territoriales; ahora bien, cuando se referencia al aspecto externo, se pretende analizar la eficacia, validez y posibilidad de aplicabilidad de la normativa fiscal en otros Estados, lo que a su vez implica ser estudiado desde un punto de vista material o formal. La materialidad se encarga de descifrar sobre la existencia, naturaleza y magnitud de límites territoriales en cuanto al ejercicio de la potestad tributaria, específicamente en cuanto a la vinculación con los hechos acaecidos fuera de su demarcación territorial; mientras que el aspecto formal busca específicamente analizar la existencia de dichos límites territoriales pero en relación directa con las pretensiones impositivas sobre operaciones realizadas fuera de su territorio; «la respuesta de la dogmática y de la jurisprudencia es también clara y precisa en el sentido de que el ejercicio de actividades soberanas, entre ellas la potestad tributaria, no puede ser efectuado directamente sin el consentimiento del Estado extranjero, sobre la base de un principio consolidado o costumbre internacional general¹⁸».

En otro orden de ideas, los criterios subjetivos se decantan por determinar el nexo en atención a las características de los sujetos, es decir, si son residentes o domiciliados, más no toma en consideración el lugar donde se da el cumplimiento al hecho imponible¹⁹. Se trata entonces del principio de «renta mundial o mixto»; por este, el Estado grava las operaciones no por el lugar donde éstas fueron realizadas, sino por la condición de ciudadano o de domiciliado, sin importar que éstas actividades sean realizadas fuera de sus fronteras. La aplicabilidad de éste criterio es bastante complicada por cuanto se entiende que los sistemas tributarios no están lo suficientemente desarrollados en la actualidad como para afrontar el gravamen fuera de los límites territoriales de los países, aun así, su aplicación ha sido la más frecuente hoy en día²⁰.

El caso venezolano, presenta la suerte de una aplicación ecléctica de ambos principios; se deduce a partir del artículo 11 del Código Orgánico Tributario, al someter la vigencia de la normativa tributaria al ámbito especial de la facultad radicada en los órganos legislativos nacionales, es decir, dentro de los límites territoriales; sin embargo, en este artículo se hace mención a la posibilidad de «gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional», lo

17 Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf> [Consulta: 2020, junio 18].

18 Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad». *op. cit.* p. 49.

19 García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. *op. cit.* p. 11.

20 Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.* p. 20.

cual sucede específicamente cuando el contribuyente en cuestión cumple alguna de las condiciones establecidas, a saber: ser venezolano, estar domiciliado o domiciliado en Venezuela, poseer establecimiento permanente o base fija en el país²¹. Para el cumplimiento cabal de esta disposición, se requiere un ejercicio de armonización tributaria y la promulgación de nuevos acuerdos internacionales para evitar la doble tributación.

4.1. Principios rectores en materia de tributación internacional.

Debemos iniciar con el principio de equidad y la justicia, entendiendo que «el sistema tributario debe ser equitativo y justo con los contribuyentes, esto es, equidad interindividua»²². En cuanto al ámbito internacional, debe entenderse que la tributación así impuesta vinculándose 2 o más Estados, debe otorgar una distribución justa en cuanto a los ingresos a que haya lugar, lo que será a su vez determinado por los acuerdos o tratados internacionales considerando ambas legislaciones²³ y, por supuesto, los derechos y garantías que son otorgados a los contribuyentes.

Asimismo, debe regir la neutralidad y eficiencia, esto significa que el sistema tributario no debe comportar un obstáculo para el flujo de las operaciones comerciales, es decir, «se requiere que los procesos económicos no se vean afectados por influencias externas, como la tributación»²⁴. Resulta lógico inferir que hay una preferencia por la neutralidad en los distintos sistemas tributarios, más aún cuando se trata de asuntos internacionales, entendiendo que los Estados se encuentran en la búsqueda incesante del incremento de las operaciones comerciales y los mercados, por su significancia en el ámbito económico nacional, debiendo entonces garantizarse que dicho aumento no se vea afectado por la tributación pero, a su vez, se protejan la recaudación fiscal, haciéndose un ejercicio de gravamen razonable; lo que va específicamente de la mano con el hecho de ser eficiente, en el sentido que, la tributación fiscal debe acarrear un menor costo para todos los involucrados, es decir, tanto contribuyentes como las administraciones tributarias.

Por otro lado, se entiende que la tributación internacional debe propugnar la promoción de relaciones económicas, comercio e inversión mutuos, lo que se traduce en que «el propósito primordial de los tratados de impuestos es el de promover el crecimiento económico a través de la inversión y tecnologías extranjeras»²⁵, lo que significa que el hecho de armonizar el tratamiento de ciertas situaciones de hecho en cuanto a su tributación, también debe perseguir el establecimiento de relaciones comerciales que sean especialmente beneficiosas

21 Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario

22 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. Colombia. Legis Editorial S.A., 2008.

23 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 42

24 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 42

25 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

para los involucrados en la negociación, devenido dicho beneficio en mayor inversión, tecnología y otros aspectos que podrían tener una especial significancia en aquellos países subdesarrollados²⁶.

No puede hablarse de tributación internacional sin hacer referencia especial a la prevención de la evasión fiscal. Uno de los objetivos principales de todos los tratados y negociaciones internacionales sobre fiscalidad es la lucha contra la evasión fiscal, evidenciado en los distintos modelos de tratos de impuestos de las diversas Organizaciones No Gubernamentales²⁷, trascendiendo de las distintas fronteras y convirtiéndose en un problema de índole internacional.

Finalmente, se referencia la reciprocidad, en el sentido que cada Estado cuenta con sus realidades y características propias que se ven atendidas desde el establecimiento de sus órdenes internos fiscales, pero, en materia fiscal internacional, la reciprocidad hace un llamamiento a la limitación de ciertos derechos tributarios con los que cuenta cada nación en cuanto a la recaudación con la finalidad de lograr una distribución de ingresos balanceada²⁸; se entiende entonces que los Estados involucrados deben manifestar su voluntad de acceder a realizar recíprocas concesiones con la finalidad de atender de una manera equilibrada a las realidades de cada uno de los involucrados, lo que busca como fin principal que, por ejemplo, aquellos Estados «más poderosos» no se impongan sobre aquellos menos representativos, abusándose entonces de las relaciones internacionales.

Los principios que deben regir el establecimiento y negociación de tratados o acuerdos internacionales pueden variar de uno a otro en el pleno ejercicio de las facultades de negociación de los involucrados, pero, se tienen los enunciados *ut supra* como los más aceptados y acogidos, inclusive, en los distintos modelos de tratados y demás instrumentos internacionales.

4.2. Principios que deben regir en las operaciones de comercio electrónico internacional.

La conferencia de Ottawa se encargó de hacer una consagración especial en cuanto a qué principios deben inspirar la imposición fiscal de las operaciones de comercio electrónico, existiendo coincidencias en cuanto a enunciación y enfoque en aquellos establecidos para la tributación internacional; presentándose en primer término la neutralidad, entendiendo que «la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria»²⁹, así, se toma en consideración lo enunciado sobre la tributación razonable pero haciendo la añadidura de la neutralidad entre el

26 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

27 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 44

28 Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. *op. cit.* P. 47

29 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 20].

comercio electrónico y el comercio internacional, en el sentido que éstos deberán ser regulados de una manera balanceada, por ejemplo, sin beneficiar fiscalmente más a unas u otras operaciones de comercio por ser electrónicas o tradicionalmente entendidas, sino ser reguladas por igual, en un sistema tributario que permita el desarrollo y coexistencia de ambos tipos de comercio. En segundo lugar, se hace referencia a la eficiencia: «se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración»³⁰, implica que debe perseguirse la disminución de los costos en la tributación, tanto para la administración tributaria en sí, como para los contribuyentes, específicamente en lo que concierne a las operaciones de comercio electrónico.

Por otro lado, debe ser certera y simple la tributación, es decir, «las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación»³¹, sencillamente lo que se persigue es que los contribuyentes puedan «prever con antelación las consecuencias fiscales de las transacciones que pretenden efectuar»³².

Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=994938> [Consulta: 2022, septiembre 19].

«La efectividad y justicia deben también inspirar la tributación del comercio electrónico, en el entendido que «la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación»³³; implica que la tributación del comercio electrónico debe ser adecuada, bien desde el punto de vista de la determinación de la obligación tributaria cuando menciona -la cantidad correcta de impuestos-, y bien en cuanto a la adopción de políticas que eviten la evasión fiscal, debiendo lograrse su adaptación en la medida y la oportunidad correcta.

Finalmente, se enuncia la flexibilidad como principio, comprendiendo que «los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales»³⁴, lo que significa que el sistema tributario debe ser diseñado de una manera de permita su adaptación al desarrollo y cambios vertiginosos resultado de la constante evolución social gracias a la tecnología y sus diversas formas de afectar ámbitos como el comercial, significando que el atraso del mismo, afecta la correcta recaudación fiscal y, por consiguiente, la redistribución de la riqueza, considerándose además que los medios tecnológicos le brindan a su vez a las administraciones la posibilidad de evolucionar, adaptarse y, en fin, modernizarse, con la finalidad de ser más eficientes y eficaces.

30 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. *op. cit.*

31 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. *op. cit.* p. 4.

33 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2002). *op. cit.* p. 4.

34 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2002). *op. cit.* p. 4.

5. Conflictos que se pueden presentar

5.1. Evasión

La evasión sucede cuando: «habiéndose causado la obligación tributaria, el contribuyente se valga de formas jurídicas para evitar el pago del tributo u ocultar la verificación del respectivo hecho imponible»³⁵. Implica entonces que el contribuyente quebrante la ley con la finalidad de no pagar el importe causado a partir del cumplimiento del hecho generador, lo que, a su vez, puede materializarse mediante el ocultamiento voluntario y deliberado de aquellos elementos que puedan comprobar el acaecimiento del hecho imponible, que, en cualquiera de los dos casos, se comporta en una violación de las normas tributarias.

Es común que la evasión sea confundida con la elusión, sin embargo, cuentan con un elemento diferenciador fundamental: la violación de la ley. La característica más importante y que, constituye el mayor diferenciador de la elusión, es que el contribuyente manifiesta la voluntad de defraudar la normativa tributaria, sea por acción u omisión, para así disminuir la carga fiscal, incluso hasta el punto de no generarse importes pendientes a favor del Estado; mientras que la elusión se realiza a partir de fórmulas jurídicas legítimas³⁶.

5.2. Elusión

La elusión fiscal comporta una de las diversas conductas defraudadoras del sistema tributario y, por ende, dañinas para la recaudación fiscal. Esta implica «la utilización de formas negociales o estructuras jurídicas atípicas o indirectas, aunque perfectamente legítimas, con la finalidad de eliminar o reducir la carga fiscal»³⁷. En suma, el contribuyente emplea algún mecanismo legal y socialmente aceptado con un fin distinto y perjudicial, que es disminuir el importe tributario que está obligado a enterar a las arcas del Estado; comportando la legalidad y legitimidad del método, la característica principal de la elusión.

En este sentido, la fórmula jurídica empleada, a pesar de ser legal, no tiene sentido económico, jurídico o práctico, más aún cuando el resultado obtenido puede haber sido igualmente logrado mediante el empleo de la fórmula jurídica esperada o típica en el caso particular; sin embargo, debe delimitarse qué puede calificarse como defraudador del sistema tributario, en el sentido que la búsqueda de la reducción de la carga fiscal, por sí sola, no comporta una conducta elusiva, ya que podríamos hacer mención a innumerables situaciones en que los contribuyentes se han procurado obtener mejores condiciones fiscales a partir

35 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013, pp. 914-919.

36 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

37 Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

de las políticas de planificación tributaria sin quebrantar el orden fiscal; sin embargo, cuando el contribuyente evita realizar o implementar ciertos elementos contractuales que, en caso de hacerlo la carga fiscal incrementaría en consideración de las que sí fueron aplicadas, y esta última no se considera «jurídicamente razonable para obtener el resultado fiscal querido»³⁸.

5.3. Doble tributación internacional

La doble tributación internacional se entiende como «aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo período imponible y por la misma causa»³⁹, debiendo tratarse entonces de un fenómeno en el que se grave a partir de impuestos iguales o equivalentes a un mismo hecho que se entienda como hecho imponible, en la misma fracción de tiempo y de la cual más de un Estado reclame su ejercicio soberano de la potestad tributaria⁴⁰.

Ahora bien, debe diferenciarse lo entendido como doble imposición jurídica a doble imposición económica, siendo el primero de éstos aquella en que «existe identidad en los sujetos pasivos (contribuyentes) en los impuestos que le aplican»⁴¹, mientras que la doble imposición económica es aquella en la que:

...una misma renta, capital o patrimonio está sujeto a imposición durante un mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos, y puede ser por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma base imponible en virtud de la aplicación de dos sistemas tributarios distintos⁴².

Asimismo, el comercio electrónico internacional por el hecho de ser poco abordado para su regulación, y su propia naturaleza transnacional, presenta una situación ideal en la que los Estados podrían reclamar su competencia por vinculación con el contribuyente que lleva a cabo la operación mercantil electrónica que, por su internacionalización, podría causar dicho mismo reclamo por parte de otro Estado, lo que pudiera ocasionar un excesivo gravamen en el patrimonio del contribuyente⁴³.

³⁸ Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. *op. cit.*

³⁹ Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴⁰ Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.*

⁴¹ Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴² Sol G., J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». *op. cit.*

⁴³ Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. *op. cit.*

5.4. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

Las empresas que ejecutan sus actividades económicas dentro del territorio de un país determinado cumplen con los parámetros establecidos como hecho generador de algunos tributos definidos previamente por la legislación, como el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y algunos tributos de orden estatal y municipal; estos se traducen en ingresos para el Estado y, por ende, mayor disponibilidad económica del mismo para lograr el cumplimiento de sus fines. Sin embargo, cuando dichos ingresos se generan en el marco de un sistema tributario en extremo gravoso, con lagunas y carencia de control por parte de la Administración Tributaria, algunos agentes económicos aprovechan de estos espacios grises para trasladar dichos ingresos a otro país donde el sistema sea más amigable para ellos, es decir, que la carga impositiva sea menor y puedan aumentarse los beneficios obtenidos a su favor⁴⁴.

En suma, «se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que aprovechan las lagunas y los desajustes en las normas fiscales para evitar el pago de impuestos»⁴⁵. Las pérdidas económicas de los países en virtud de esta distorsión en la recaudación son gravísimas para el mantenimiento del Estado, la OCDE ha situado estas pérdidas en aproximadamente entre 100 y 240 mil millones de dólares anualmente, y es precisamente allí donde radica la importancia de generar propuestas y alternativas manejables internacionalmente para así abordar definitivamente los problemas de recaudación relacionados⁴⁶.

6. Aplicabilidad de los criterios de vinculación y la estructura del Impuesto al Valor Agregado al comercio internacional

El comercio electrónico internacional es un fenómeno que no se detendrá y que, por consiguiente, seguirá desarrollándose; por ello, debe buscarse necesariamente la manera ideal en que éstas operaciones puedan ser reguladas sin entorpecer su crecimiento, en virtud de su significancia en las economías del mundo. Así, «la época que vivimos en la actualidad se caracteriza por la concientización acerca de la importancia que las Tecnologías de la Información y la Comunicación, tienen para el manejo de los más diversos aspectos de la vida cotidiana»⁴⁷; esto implica necesariamente que los Estados se avoquen a la

44 Salas F. (2018). Medida para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina

<http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC130039.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 25].

45 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s/fa). ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 25].

46 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (s/fa). ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 25].

47 Arrieta Z., M. (2015). Comercio electrónico y redes sociales: nuevo paradigma negocial. Revista Derecho y Tecnología [Revista en línea], (1/2015). Disponible: <http://www.ucat.edu.ve/> [Consulta: 2020, Junio 18]

efectiva regulación tributaria de las operaciones comerciales electrónicas. Precisamente por la internacionalización de las operaciones de comercio electrónico, se generan una serie de inconvenientes en cuanto a la tributación en las mismas, que resultan siendo coincidentes en todos los países involucrados, causados por la ausencia de regulación en éste ámbito, razón por la cual ha surgido el interés por los países más desarrollados y las más grandes organizaciones del mundo, como es el caso de Estados Unidos y la Unión Europea. Pero, la respuesta a dichos problemas en la tributación no puede darse de manera unilateral⁴⁸, se ha evidenciado a lo largo de la presente investigación que, para la correcta recaudación tributaria de las operaciones comerciales electrónicas, es necesaria una armonización internacional para solucionar los inconvenientes propios de ella, como la determinación del origen, así como también para atender a los posibles problemas fiscales, como la doble imposición internacional.

Han surgido distintas posturas que han tratado de dar respuesta a la imposición en las operaciones de comercio electrónico, estableciendo desde su entendimiento como zona franca y, por consecuencia, la aplicación de tasas del 0% impositiva⁴⁹, que sería altamente dañina para las economías nacionales, por cuanto se priva de percibir ingresos fiscales significativos por la frecuencia y aumento de dichas operaciones; así como también tendencias que buscan la creación de tributos especiales aplicables a dichas operaciones, pero resulta lógico acoger la tercera postura que es la de la no creación de nuevos tributos, sino la aplicación de los ya existentes⁵⁰.

Es importante considerar que el tributo a imponer debe permitir el desarrollo del mercado digital, es decir, bajo ningún concepto puede comportar un obstáculo para las operaciones comerciales electrónicas y su cabal crecimiento o desarrollo. Por ello se ha entendido la necesidad de que éstas prácticas sean cada vez más asimiladas a las de comercio internacional tradicional. Asimismo, se entiende que dicho sistema tributario aplicable debe ser neutro y, a su vez, otorgar seguridad jurídica, siendo simple y certero, ya que de esta manera se entiende que se puede garantizar cabalmente que las condiciones de mercado no se ven significativamente afectadas y que se establece equidad entre todos los comerciantes del globo⁵¹.

Así las cosas, se ha considerado la aplicación de los impuestos indirectos, específicamente del Impuesto al Valor Agregado con la finalidad de gravar las actividades de comercio electrónico que, por un lado, garanticen la recaudación por los Estado pero que también protejan la actividad comercial. Ahora bien, en

⁴⁸ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁴⁹ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁵⁰ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

⁵¹ Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. *op. cit.*

lo relativo a la aplicabilidad del I.V.A. deben considerarse dos reglas de atribución, a saber: el principio de destino y la regla del origen. El principio de destino implica que «la tributación con IVA debe ejercerse en el lugar en el que se produce efectivamente el consumo de los bienes y/o servicios cuya venta o suministro hacen nacer la obligación tributaria»⁵², mientras que la regla del origen entiende que la imposición con IVA debe ejercerla el Estado en el cual se producen los bienes o desde el que se suministran los servicios⁵³.

El más aplicado en la actualidad es el principio de destino, pero esto no significa que su aplicación sea generalizada lo que precisamente marca el inicio de circunstancias que impiden la regulación internacional del I.V.A., por ello, la Unión Europea ha estado trabajando en un sistema para la unificación de la aplicación del I.V.A. dentro de la extensión de los países miembros, que se fundamenta en que:

...un sujeto que esté registrado en dicho Régimen simplificado en determinado Estado de la Unión Europea (Estado de Identificación), podrá declarar electrónica y trimestralmente las operaciones que ha realizado a favor de adquirentes de otros Estados Miembros (Estados de Consumo), así como calcular y pagar el IVA generado por dichas operaciones, de manera que tanto esas declaraciones como el impuesto satisfecho sean enviadas al Estado de Consumo. De esta forma, se garantiza la uniformidad en el sistema de recaudación del IVA mediante la aplicación del principio de destino, perfilado como el más idóneo para determinar la gravabilidad de las operaciones sujetas a impuestos indirectos⁵⁴.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico generó un proyecto con la finalidad de hacer frente a los problemas de la tributación internacional y, entre ellos, a la elusión. Para hacer frente a ellos, estableció 15 acciones con la finalidad de brindar una guía normativa a los Estados implementadores en el proceso de abordar la evasión y, en consecuencia, asegurar y proteger la recaudación a partir de las actividades económicas generadoras de obligaciones tributarias; considerándose algunas de ellas como estándares mínimos de cumplimiento. Así las cosas, se hace especial mención - *en primer término*- a la acción 1, donde se establecen los retos de la imposición en la economía digital; concluyendo la OCDE la inmensa dificultad que se presenta para la imposición, debido a lo cambiante y variante de la economía digital, más aún en atención al arraigo que presenta en el quehacer social, al punto de migrar el comercio tradicional, a métodos propios de las operaciones de comercio electrónico; asimismo, la misma naturaleza del empleo del internet,

52 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2016, pp. 119-164.

53 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.*

54 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.* p. 126.

ha aumentado los riesgos de evasión y, por ende, ha impactado significativamente los procesos de recaudación, por ello, se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la imposición sobre valor añadido (IVA)⁵⁵. Sobre esto, se señala que «la política fiscal de los distintos Estados tiene que ser desarrollada de forma coordinada entre las jurisdicciones. Es necesario establecer coherencia entre las normas tributarias existentes para evitar los actuales problemas»⁵⁶.

Por otro lado, la acción 2 busca neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; esto se traduce en que se generen normativas, mecanismos y convenios dirigidos a evitar la doble imposición generada por los desajustes entre dos Estados involucrados en un proceso impositivo. Al neutralizar los efectos fiscales del desajuste sin interferir en el uso de los instrumentos o entidades híbridas, las normas se limitarán a reprimir el uso de dichas transacciones como herramienta BEPS, pero no provocarán un impacto adverso en el comercio transfronterizo y la inversión⁵⁷. Implica que se establezcan nuevas estrategias y mecanismos para abordar los problemas de la doble tributación y demás fenómenos que afectan especialmente al comercio internacional que bien podría tratarse incluso del comercio electrónico transfronterizo.

En tercer lugar, se establece la necesidad de impedir el empleo abusivo de los convenios internacionales, mediante el refuerzo de las normas para evitar el *treaty shopping*, es decir, de la búsqueda del convenio más favorable; por lo cual, se generan nuevas normas que proporcionan cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, así como también la implementación de un convenio tributario de la OCDE con la finalidad de generar una armonización y claridad en cuanto al empleo de los convenios, principalmente para evitar su uso como mecanismo para causar una doble imposición⁵⁸. En suma, el trabajo internacional debe ser equilibrado, lo que necesariamente implica que se evite el trato diferenciado o más beneficioso para uno o unos de los involucrados, debido a que la armonización fiscal sólo podrá lograrse a partir del equilibrio logrado en los acuerdos internacionales entre los involucrados.

Finalmente, la acción 15 busca desarrollar un instrumento multilateral que recoja en su cuerpo normativo las medidas del proyecto BEPS con la finalidad

⁵⁵ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [Consulta: 2022, septiembre 24]

⁵⁶ Álamo Cerrillo, R: La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario.

<http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail?sid=22753cb3-475e-4f6f-b419-28a94146ea2d@sessionmgr4008&vid=2&format=EB&rid=1#AN=1447057&db=e000xww> [Consulta: 2020, Marzo 19].

⁵⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 15.

⁵⁸ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 17.

de generar la armonía tributaria que se requiere para hacer frente a esta problemática; esta resulta siendo viable y deseable para alcanzar el resultado de armonización requerido para reducir las pérdidas generadas a partir de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; para ello, se ha convocado un grupo *ad-hoc* para el análisis y evaluación del mismo⁵⁹.

Por otro lado, el I.V.A. responde a una naturaleza meramente territorial, implica que la mayoría de los sistemas aplica, inicialmente, el principio de la territorialidad para hacerse la acreencia de la obligación tributaria, pero, en el caso específico del comercio electrónico internacional se torna en una situación de difícil control, presentándose como un verdadero

desafío para su regulación fiscal⁶⁰. Así, la aplicación de uno u otro criterio de vinculación, «va a determinar, en definitiva, el Estado que va a ejercer la tributación, lo que, en materia de imposición indirecta, incluso en las transacciones comerciales de bienes y servicios por canales tradicionales, plantea enormes problemas prácticos»⁶¹. Ésta problemática debe ser respondida a través de la armonización internacional, como se ha decantado la Unión Europea en cuanto su regulación, por considerar que es necesario normativizar la situación, en tal sentido, en cuanto a Venezuela se refiere, puede entenderse que las normas jurídicas tributarias actuales son suficientes para gravar las actividades de comercio electrónico dados dentro de los límites territoriales, pero, sigue sin respuesta cierta la solución a las circunstancias de comercio electrónico internacional.

7. Consideraciones finales

En primer término, se concluye que el comercio electrónico internacional, comporta un fenómeno actualmente en auge y que cada vez aumenta en cuanto a su frecuencia, además de su magnitud y significancia económica y que, a su vez, debe entenderse como toda actividad u operación netamente mercantil llevada a cabo entre dos o más sujetos que bien puede tratarse de personas naturales, como de personas jurídicas, regulares o no, así como también cuando uno de éstos sujetos sea algún ente gubernamental. Dichas prácticas u operaciones deben ser de carácter transfronterizo, lo que implica que excede de las limitaciones territoriales de un Estado, vinculando a dos o más países del globo, fundamentado en el traslado de la mercancía, por las entidades empleadas para los pagos o por la ubicación de los sujetos involucrados. Es importante considerar que para que se entienda como electrónico este debe ser realizado, por lo menos parcialmente, a través de medios telemáticos, lo que implica que

59 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *op. cit.* p. 20.

60 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.*

61 Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». *op. cit.* p. 124.

el hecho de que el pago y la entrega de mercancías se realice por medio distinto no afecta a dicha calificación, siempre que el proceso restante se haya realizado a través de los medios de telecomunicaciones.

Además, a nivel internacional existen una serie de instrumentos que buscan dar regulación a sectores relativos al comercio electrónico, principalmente otorgados por organismos como la Organización Mundial del Comercio, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y otros, marcándose el mayor avance de regulación a nivel continental-europeo por parte de la Unión Europea. En Venezuela se dio la primera regulación específica sobre el comercio electrónico en la Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios, que dedicó un capítulo para ello, pero fue expresamente derogada por la Ley de Precios Justos mediante su disposición derogatoria segunda. Ahora bien, en lo relativo a la regulación del comercio electrónico internacional se puede afirmar que es realmente escasa, debiéndose los mayores avances a la Unión Europea como órgano supranacional, con potestad para establecer directrices que deben ser acogidas por todos los países miembros, y que aún se mantienen trabajando activamente para lograr una efectiva regulación armónica sobre el comercio electrónico internacional. Los países miembros enajenan parte de su soberanía fiscal a la Unión Europea con la finalidad de armonizar la regulación y la imposición en dichas operaciones transfronterizas.

Asimismo, como se ha insistido, los Estados tienen plena libertad para determinar el criterio de vinculación que mejor se adecúe tanto a sus realidades sociales, como a su legislación vigente, pero, es precisamente ésta dispersión de criterios de vinculación aplicados los que han originado problemáticas de índole mundial como la doble imposición internacional que, también puede comprender a los operadores de comercio electrónico transfronterizo. Ahora bien, específicamente sobre la tributación internacional del Impuesto al Valor Agregado, se han señalado dos criterios en específico, a saber, el principio de destino y la regla del origen, de manera similar los Estados deberán determinar cuál será el criterio acogido por ellos, lo que hace estricta e imperiosamente necesaria la armonización internacional, por lo menos de manera bilateral, con la finalidad de esclarecer la situación tributaria de los agentes de comercio electrónico, así como de los Estados mismos sobre el conflicto en cuanto a la acreencia de la obligación tributaria nacida con ocasión al comercio internacional.

En suma, se señala la existencia de cuatro criterios de vinculación, dos generales (principio de territorialidad y principio de renta mundial), y dos específicos del Impuesto al Valor Agregado (principio del destino y regla del origen) que serán discrecionalmente determinados por el Estado en pleno ejercicio de su soberanía fiscal, pero, éste ejercicio puede traer problemáticas a nivel internacional, pudiendo presentarse conflictos de acreencia, es decir, en la forma en que se determina la subjetividad jurídica activa fiscal, en cuanto al comercio electrónico internacional se refiere. Las soluciones a los conflictos de

acreencia deben ser resueltos a partir del empleo de los acuerdos y negociaciones internacionales, bien bilaterales o multilaterales, que den cabida a una efectiva armonización en cuanto a las situaciones específicas de determinación de la subjetividad activa fiscal, así como también de otros asuntos de interés vinculados, como el caso de la distribución de ingresos fiscales.

Para dar efectiva solución, y considerando la frecuencia de dichas operaciones en el continente americano, puede resultar adecuada la creación de un órgano supranacional a nivel continental, específicamente regulador de los asuntos de comercio electrónico internacional, con la finalidad de armonizar la imposición a las operaciones de comercio electrónico transfronterizo que acaezcan dentro de América, debiendo entonces los Estados, para lograr dicha regulación, enajenar parte de su soberanía fiscal para finalmente acogerse a los parámetros establecidos por el órgano supranacional en materia de imposición al comercio electrónico internacional, y lograr un sistema tributaria acorde, balanceado y garante-protector de la recaudación fiscal en América.

8. Referencias Bibliográficas

- Álamo, R: La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario. <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail?sid=22753cb3-475e-4f6f-b419-28a94146ea2d@sessionmgr4008&vid=&format=EB&rid=1#AN=1447057&db=e000xww> [Consulta: 2020, Marzo 19].
- Arrieta Z., M: «Comercio electrónico y redes sociales: nuevo paradigma negocial». *Revista Derecho y Tecnología*, 1/2015. Táchira, Universidad Católica del Táchira, 2015.
- Asamblea Nacional Constituyente: Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 2020.
- Asamblea Nacional Constituyente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.
- Báez B., M: La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2013, pp. 914-919.
- Cano, M: «El comercio electrónico y el Impuesto al Valor Agregado: Un nuevo desafío para la tributación internacional». Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, 2016, pp. 119-164.
- García N., C: Interpretación de los convenios de doble imposición internacional. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2008, pp. 1-66.
- Gutiérrez, A: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4730438.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Herrán, O: La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/>

- [Tesis14.pdf](#) [Consulta: 2020, Junio 18].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Acciones BEPS <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: ¿Qué es BEPS? <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: Tributación fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 20].
- Pedernera, J: Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes. https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Ramírez G, S: Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=994938> [Consulta: 2022, Septiembre 19].
- Rohatgi, R: Principios Básicos de Tributación Internacional. Colombia. Legis Editorial S.A., 2008.
- Ruiz, A: La revolución del comercio electrónico y la tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109641.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Sacchetto, C: «El Principio de Territorialidad» En Universidad Austral. *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2003, pp. 43-78.
- Salas, F: Medida para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina (Tesis). <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC130039.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 22].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos : Proyecto BEPS, sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [Consulta: 2022, Septiembre 20]
- Sol G, J: «Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición». En *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. Estudios de derecho internacional tributario. Colombia. Legis Editores S.A., 2004, pp. 67-97.
- Vainstein, S: Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2022, Septiembre 19].

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

**La remisión del expediente administrativo implica una incorporación en su conjunto del sumario de todas las actuaciones vertidas a lo largo del procedimiento administrativo, aun así de no haber sido consignado el mismo, de igual manera es una obligación del Juzgado de instancia considerar toda la información que se encuentre en las actas procesales, aportada por las partes en el juicio contencioso tributario.
Procedencia de la actualización monetaria y de los intereses moratorios en los actos tributarios definitivamente firmes**

0213

Expediente: 2018-0582
Sentencia: 00181
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MALAQUÍAS GIL
RODRÍGUEZ
Fecha: 30/06/2022

Partes: FISCO NACIONAL vs. ELECTRODOMÉSTICOS J.V.G., HOGAR, C.A.
Objeto: recurso de apelación contra la sentencia definitiva Nro. 2.261 dictada el 10 de octubre de 2017 por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado el 27 de agosto de 1998.

Decisión: 1.- CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del FISCO NACIONAL, contra la sentencia definitiva Nro. 2.261 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 10 de octubre de 2017, la cual se REVOCA. 2.- PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil ELECTRODOMÉSTICOS J.V.G., HOGAR, C.A., contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con letras y números GCE-SA-R-98-184 de fecha 17 de julio de 1998 y notificada

el 22 de julio de ese mismo año; acto administrativo que queda FIRME, en lo atinente a los reparos formulados por concepto de pago de los impuestos de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario y 78 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994, aplicables *ratione temporis*, sanción de multa de conformidad con los artículos 101 del Norma Tributario de 1992 y 99 de la reforma de 1994; y se ANULA en cuanto a «los intereses compensatorios y la actualización monetaria». 3.- Se ORDENA a la Administración Tributaria la emisión de las Planillas de Liquidación sustitutivas, en los términos de la presente decisión. NO PROCEDE la

condenatoria en costas procesales.

«(Omissis...)»

**V
CONSIDERACIONES PARA
DECIDIR**

(...)

En virtud de la declaratoria contenida en la decisión judicial recurrida, los fundamentos de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional, y la contestación de la contribuyente, la presente controversia queda circunscrita a conocer del vicio de omisión de pronunciamiento o incongruencia negativa, en la cual –a decir de la parte apelante– habría incurrido el Tribunal a quo por la falta de exhaustividad en el análisis de la controversia que fue sometida a su resolución.

(...)

Circunscribiendo el análisis al caso concreto, esta Superioridad aprecia que efectivamente no fue consignado el expediente administrativo respectivo por parte del fisco municipal; no obstante, haber sido requerido, como se dijo supra por esta Sala, lo cual podría acarrear una presunción favorable en cuanto a la procedencia de la pretensión de la recurrente.

Al respecto, es preciso referir que en la práctica judicial, especialmente cuando se está en presencia de un recurso contencioso tributario ejercido contra un acto de efectos particulares, todos los Tribunales Contencioso Tributarios deben solicitar los antecedentes adminis-

trativos del caso, integrados por el expediente administrativo que se formó a tal efecto, dado que éste constituye un elemento de importancia cardinal para la resolución de la controversia y una carga procesal para la Administración acreditarlo en juicio, como ya lo ha dejado sentado esta Sala Político-Administrativa con anterioridad, al establecer que «(...) sólo a ésta le corresponde la carga de incorporar al proceso los antecedentes administrativos; su no remisión constituye una grave omisión que pudiera obrar en contra de la Administración y crear una presunción favorable a la pretensión de la parte accionante (...)». (Vid., sentencia Nro. 00076 del 20 de enero de 2011 caso: Cemex Venezuela, S.A.C.A.).

Lo transcrito es así, porque el proceso seguido ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa y la Jurisdicción Contencioso Tributaria integra en su desarrollo, como título fundamental, la remisión del expediente administrativo, lo cual implica una incorporación en bloque al proceso de los elementos vertidos a lo largo del procedimiento administrativo, de suerte que el Órgano Jurisdiccional ha de tomar en consideración todos los datos que figuren en el expediente, aunque no aparezcan en las alegaciones procesales de las partes. (Vid., sentencia Nro. 00050 de fecha 17 de marzo de 2021, caso: C. Hellmund & Cía, S.A.).

Desde esa perspectiva, considera este Alto Tribunal que dentro de los procesos contencioso administrativo y contencioso tributario de anulación el expediente administrativo, como

prueba judicial, no puede verse desde la ya superada óptica del principio dispositivo puro, que propugnaba que el Juez debía permanecer inactivo y limitarse a juzgar con las pruebas que las partes aportasen, de allí que resultaría indiferente si el mismo es acreditado o no a los autos; muy por el contrario, el expediente administrativo dentro de los precitados procesos se erige como requisito fundamental para la búsqueda de la verdad material, por lo que constituye una prueba de importancia medular para que los Jueces Contencioso Administrativos y Contencioso Tributarios puedan formarse una acertada convicción sobre los hechos y garanticen que el proceso sirva como un instrumento para la realización de la justicia, conforme lo dispone el artículo 257 del Texto Fundamental. (Vid., sentencia Nro. 00050 de fecha 17 de marzo de 2021, caso: C. Hellmund & Cía, S.A.).

Lo expuesto no obsta para que esta Sala, como lo ha reiterado en varias oportunidades, pueda decidir sin constar en autos el expediente administrativo, toda vez que éste constituye la prueba natural –más no la única– dentro de los procesos contencioso administrativo y contencioso tributario de anulación, por lo que la no remisión de los antecedentes administrativos acarrea una presunción favorable sobre la procedencia de la pretensión de la parte accionante. (Vid., sentencia Nro. 01257 del 12 de julio de 2007, caso: Echo Chemical 2000 C.A., ratificada entre otros, en el fallo Nro. 00480 del 22 de abril de 2009, caso: Tecniauto, C.A.).

Según se ha visto, la remisión del expediente administrativo implica una incorporación en su conjunto del sumario de todas las actuaciones vertidas a lo largo del procedimiento administrativo, aun así de no haber sido consignado el mismo, de igual manera es una obligación del Juzgado de instancia considerar toda la información que se encuentre en las actas procesales, aportada por las partes en el juicio contencioso tributario. Por lo tanto, esta Máxima Instancia es del criterio de que en el asunto bajo estudio el Tribunal a quo debió tomar en cuenta las actuaciones contenidas en el expediente judicial, por ende, no estuvo ajustado a derecho lo decidido por la Sentenciadora de mérito al señalar: «(...) Visto que no consta en autos el expediente administrativo, que es la base de la solicitud del recurso interpuesto por la recurrente, este Tribunal se encuentra imposibilitado para revisar la legalidad del acto, por lo que resulta insoslayable para quien decide considerar como ciertos los alegatos y en consecuencia declararlos procedentes, en vista que la representación del fisco no consignó el expediente administrativo donde consta dichos actos y en consecuencia se declara la nulidad del acto administrativo (...)». Así se decide.

En consecuencia, al haber incurrido el a quo en el fallo apelado en el vicio de incongruencia negativa, esta Sala declara con lugar el recurso de apelación interpuesto por la representación fiscal y de conformidad con el artículo 244 del Código de Procedimiento Civil, anula la sentencia Nro. 2261 dictada por el

Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 10 de octubre de 2017. Así se decide.

Declarada la nulidad de la sentencia examinada y siendo éste un procedimiento de segunda instancia, por disposición del artículo 209 del Código de Procedimiento Civil, pasa esta Máxima Instancia a pronunciarse sobre los fundamentos de hecho y de derecho del recurso contencioso Tributario.

DEL FONDO DEL ASUNTO CONTROVERTIDO

Resuelto lo anterior, esta Sala en observancia de los principios de celeridad, economía y eficacia procesal, a los fines de impartir una justicia expedita y garantizar la tutela judicial efectiva, pasa a conocer y decidir sobre los alegatos de la referida sociedad de comercio y la representación del Fisco Nacional expuestos en el recurso contencioso tributario y en el escrito de informes, los cuales no fueron resueltos en primera instancia a saber: i) incompetencia de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y la incompetencia de los funcionarios que suscribieron el acto; ii) incompetencia de la Administración Tributaria para dictar la resolución organizativa Nro. 32; iii) violación al principio de legalidad administrativa que acarrea como consecuencia el vicio de incompetencia manifiesta del funcionario que dictó el acto; iv) el rechazo de la deducción constituye una sanción no

establecida en el código orgánico tributario; v) improcedencia de la no admisibilidad del gasto por haber omitido retenciones del impuesto sobre la renta; vi) de la inmotivación de la resolución impugnada al formular reparos en materia de ajuste y reajuste por inflación; vii) del vicio en la exteriorización del acto recurrido; viii) de la improcedencia de los intereses compensatorios y la actualización monetaria determinada en la resolución del sumario administrativo por ilegalidad; y ix) de la improcedencia de las multa impuestas a Electrodomésticos J.V.G., Hogar, C.A.

Delimitada la litis, pasa esta Alzada a decidir la controversia en los términos siguientes:

(...)

En lo atinente a la capacidad contributiva, la Sala ratifica su criterio a partir del análisis de los preceptos constitucionales de igual contenido previstos en el artículo 223 de la Constitución de 1961, hoy consagrado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en cuanto a que la misma está referida a la aptitud de las personas para pagar impuestos, es decir, a su capacidad contributiva como deber ineludible en el contexto de la distribución de las cargas públicas o gastos colectivos, capacidad que se hará manifiesta a través de los índices o presupuestos reveladores de enriquecimientos idóneos para concurrir a los referidos gastos, siendo uno de los principales la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal. De donde se puede afirmar, sin temor a equívocos, que

todo impuesto debe responder a una capacidad contributiva, pero sin desestimar su compleja funcionalidad constitucional, como uno de los principios que legitiman a nuestro sistema tributario y legal, como marco a la razonabilidad y proporcionalidad de los tributos impuestos a los contribuyentes por la Ley. (Vid., sentencia Nro. 01704 del 7 de octubre de 2014, caso: Cotécnica Caracas, C.A.).

(...)

«viii) de la improcedencia de los intereses compensatorios y la actualización monetaria determinada en la resolución del sumario administrativo por ilegalidad».

Al respecto manifestó la representación en juicio de Electrodomésticos J.V.G. Hogar, C.A., que «(...) los reparos formulados a [su] representada por concepto de Impuesto sobre la Renta, y ratificados en Resolución impugnada mediante el presente escrito, no han sido aceptados por ésta, en consecuencia, no han quedado firme, pues, como se evidencia del presente Recurso el cual [interpusieron] dentro del plazo legal, [refutaron] la determinación efectuada por la actuación fiscal. Nótese que el citado párrafo impone el cálculo de los intereses compensatorios y la actualización monetaria en la oportunidad en que el reparo quede firme, por ello mal puede la Administración Tributaria, de allí la ilegalidad de la determinación, proceder a liquidar en la Resolución del Sumario Administrativo, expidiendo las correspondientes planillas de pago, un impuesto actualizado y los

intereses compensatorios, violando de esta manera la disposición del artículo 59 del Código Orgánico Tributario en su párrafo único». (Añadidos de esta Máxima Instancia).

A tal efecto, pasa esta Máxima Instancia a decidir y en tal sentido observa que ha sido criterio reiterado de esta Sala respecto a la exigibilidad de intereses compensatorios y de la actualización monetaria (Vid., entre otras, sentencias Nros. 00500, 01066 y 00028 de fechas, 24 de abril de 2008, 28 de octubre de 2010 y 2 de julio de 2017, casos: Ferretería Glugliotta, C.A., Promotora Minera de Venezuela, S.A. (PROMIVEN) y Bechtel American Incorporated, respectivamente), lo siguiente:

«Así las cosas, debe esta Sala ceñirse a lo expuesto en sentencia No. 1.046 de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la entonces Corte Suprema de Justicia, en pleno, aclarada respecto a los efectos en el tiempo, por la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal, mediante fallo No. 816 de fecha 26 de julio de 2000, conforme al cual se estableció lo siguiente:

(...)

En efecto, con fundamento en los aludidos principios de presunción de constitucionalidad del acto normativo y de presunción de legalidad del acto administrativo, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria tenía la obligación de sujetarse a lo que establecía el Párrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario, dictando los correspondientes reparos contentivos del cobro, tanto del tributo omitido, como de la actualización monetaria e intereses

compensatorios, en los casos en que fuere procedente. Por lo cual, tal actividad se fundaba en una norma vigente, cuyo contenido no había sido anulado.

Ahora bien, la no existencia en el universo jurídico de una norma como la declarada inconstitucional en la sentencia que es objeto de aclaratoria en esta oportunidad tiene un doble efecto protector para ambos sujetos de la mencionada relación obligacional; la del ciudadano, a quien ya no se le podrá exigir, ni aun respecto de aquellos actos que, no estando definitivamente firmes, hubiesen nacido con anterioridad a la fecha en que fue declarada la inconstitucionalidad de la norma, pago alguno por concepto de intereses compensatorios y actualización monetaria de la deuda tributaria; y la de la Administración, quien, asimismo, en los casos de deudas frente a los administrados (por ejemplo, el caso del reintegro de lo pagado indebidamente) tampoco le será exigible los efectos de la norma declarada inconstitucional.

Por las razones anteriormente expuestas, esta Sala Constitucional como máximo garante de la constitucionalidad, y atendiendo a los principios de justicia, seguridad jurídica y responsabilidad social que inspiran a la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, acuerda otorgar efectos ex nunc a la sentencia dictada por la Sala Plena de la entonces Corte Suprema de Justicia, desde la publicación del fallo por la Sala Plena, esto es, desde el 14 de diciembre de 1999, ya que a partir de esta fecha no cabía dudas sobre la inconstitucionalidad y

consiguiente nulidad del Parágrafo Único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia, se declara que la nulidad de la referida norma no incide sobre la validez y eficacia de los actos dictados con fundamento en el referido Parágrafo Único del artículo 59, que para la referida fecha (14/12/1999) hayan quedado definitivamente firmes, en virtud de un acto administrativo que no haya sido recurrido, o por haber recaído decisión judicial que causara cosa juzgada. Así se declara' (...).».

La sentencia aclaratoria de la Sala Constitucional arriba transcrita, despejó cualquier duda con relación a los efectos en el tiempo de la procedencia de la actualización monetaria y de los intereses compensatorios, previstos en el parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, dejando establecido que sólo será exigible la actualización monetaria e intereses compensatorios respecto a los actos administrativos tributarios «definitivamente firmes» para la fecha de la declaratoria de inconstitucionalidad aquí analizada (14 de diciembre de 1999).

Ahora bien, siendo que en el caso de autos el acto administrativo tributario aún no ha quedado «definitivamente firme», es por lo que la Sala considera la improcedencia de los montos exigidos por actualización monetaria e intereses compensatorios, por la inconstitucionalidad del parágrafo único del artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994, declarada por la entonces Corte Suprema de Justicia en pleno de fecha

14 de diciembre de 1999, por lo que se anula el acto en este aspecto. Así se establece.

VI 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. CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del FISCO NACIONAL, contra la sentencia definitiva Nro. 2.261 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 10 de octubre de 2017, la cual se REVOCA.
2. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado por la sociedad mercantil ELECTRODOMÉSTICOS J.V.G., HOGAR, C.A., contra la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con letras y números GCE-SA-R-98-184 de fecha 17 de julio de 1998 y notificada el 22 de julio de ese mismo año; acto administrativo que queda FIRME, en lo atinente a los reparos formulados por concepto de pago

de los impuestos de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario y 78 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994, aplicables *ratione temporis*, sanción de multa de conformidad con los artículos 101 del Norma Tributario de 1992 y 99 de la reforma de 1994; y se ANULA en cuanto a «los intereses compensatorios y la actualización monetaria».

3. Se ORDENA a la Administración Tributaria la emisión de las Planillas de Liquidación sustitutivas, en los términos de la presente decisión.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese a la Procuraduría General de la República. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los treinta (30) días del mes de junio del año dos mil veintidós (2022). Años 212° de la Independencia y 163° de la Federación.

(Omissis...)

En fecha treinta (30) de junio del año dos mil veintidós, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00181.

(Omissis...)

No forma parte de la base gravable del aporte de la contribución al INCES las horas extras y remuneraciones extraordinarias por no ser parte del salario normal.

0214

Expediente: 1990-7246
Sentencia: 00366
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO
Fecha: 04/08/2022

Partes: INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES) vs. BANCO CARACAS, C.A.

Objeto: Recurso de apelación ejercido el 7 de marzo de 1990, por el **INSTITUTO NACIONAL DE COOPERACIÓN EDUCATIVA (INCE)**, hoy **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, contra la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas) el 8 de febrero de 1990, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 7 de junio de 1988, por el **BANCO CARACAS, C.A.**

Decisión: 1.- **CON LUGAR** la apelación ejercida por el apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), contra la decisión definitiva dictada por el Juzgado remitente el 8 de febrero de 1990, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, la cual se **REVOCA**. 2.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la aportante **BANCO CARACAS, C.A.**, contra el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988, emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo, a

través del cual se transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emanada del Comité Ejecutivo del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); Por consiguiente, queda **FIRME** de los mencionados actos administrativos: el aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra*; y se **ANULAN** los reparos por aportes omitidos del dos por ciento (2%), regulados en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto

Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuarto (4º) trimestre de 1980 hasta el primer (1º) trimestre de 1986 ambos inclusive, y sus sanciones de multa accesorias e intereses moratorios, por las sumas total de un millón seiscientos sesenta y nueve mil setecientos veintiocho con veinte céntimos de Bolívar (Bs. 1.669.728,20) hoy expresados en un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), respectivamente. Finalmente, **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales, en virtud a los términos expuestos en este fallo.
«(Omissis...)

Mediante Oficio N° 1099 de fecha 3 de abril de 1990, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas) remitió a la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia), el expediente signado con el N° 473 (nomenclatura del aludido Tribunal) contentivo de la apelación ejercida el 7 de marzo de 1990, por el abogado Horacio Montilla Camacho (INPREABOGADO N° 7915), actuando con el carácter de apoderado judicial del **INSTITUTO NACIONAL DE COOPERACIÓN EDUCATIVA (INCE)**, hoy **INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (INCES)**, contra la sentencia definitiva dictada por el Juzgado remitente el 8 de febrero de 1990, que

declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto el 7 de junio de 1988, por el abogado Alberto Baumeister Toledo (INPREABOGADO N° 293), actuando como representante judicial del **BANCO CARACAS, C.A.**, inscrita en el Registro Mercantil Primero de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, hoy Distrito Capital y Estado Bolivariano de Miranda, en fecha 23 de agosto de 1890, bajo el N° 58, folios 121 al 131 de los libros respectivos (acreditación que se desprende de los folios 4 al 19 de la pieza N° 1 del expediente). Dicho medio de impugnación judicial fue incoado contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), por razón de la notificación a la contribuyente donde se estableció lo siguiente: «(...) en la oportunidad de transcribir la resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, mediante la cual el Comité Ejecutivo del [referido] Instituto resuelve el Recurso Jerárquico interpuesto el 22 de octubre de 1987, [ejercido por] la empresa **BANCO CARACAS, C.A.**, contra de la Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987, emanada de la Dirección de Ingresos y notificada el 23 de septiembre de 1987 [que] ‘... formuló reparos (...) A tenor de las consideraciones expresadas, resuelve: 1) Ratificar el reparo fiscal contenido

en la Resolución recurrida [Resolución N° 1053 de fecha 10 de julio de 1987], en la cual están determinadas las cantidades que la recurrente debe cancelar al INCE por concepto de las obligaciones señaladas en los ordinales 1° y 2° del artículo 10 de la Ley del INCE y los intereses moratorios correspondientes. 2) Modificar la sanción a que se contrae la resolución recurrida, de acuerdo a las consideraciones ya señaladas, y en consecuencia aplicar a la contribuyente una multa por la cantidad de un millón cuatro mil ciento quince bolívares con 97/100 (Bs. 1.004.115,97) equivalente al 78,75% del monto del tributo del aporte 2% omitido [durante los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive] (...).» (Corchetes de la Sala).

(Omissis...)

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Sala pronunciarse acerca de la apelación ejercida por el apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), contra la sentencia definitiva dictada en fecha 8 de febrero de 1990, por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas), que declaró con lugar el recurso contencioso tributario

interpuesto por la contribuyente Banco Caracas, C.A., contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo.

Vistos los términos en los que fue dictado el fallo apelado, y examinadas las alegaciones expuestas en su contra por los apoderados judiciales del Instituto Autónomo, esta Máxima Instancia observa que el debate de autos se contrae a determinar si el Tribunal de instancia al emitir la sentencia incurrió en los vicios: **1.- incongruencia negativa**; y **2.- falso supuesto de derecho por errónea interpretación** de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo y su Reglamento.

Delimitada la *litis*, pasa esta Alzada a decidir la controversia en los términos siguientes:

(Omissis)

2. Vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación.

Alega la representación del ente parafiscal, que el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, por errónea interpretación del artículo 4° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970 y de los artículos 7, 11, 14, 15, 21, 32 y 34 del Reglamento de la misma, dejando de aplicar los artículos 5 y 6 de la Ley, y los artículos 18, 20, 22, 23 y 5 del Reglamento, deduciendo de ellos el fundamento de su decisión al declarar la incompetencia del Director de Ingresos y al Director General de

Administración para ordenar fiscalizaciones y emitir resoluciones para la determinación de las contribuciones de las empresas y aplicar las sanciones correspondientes; además de que llegó a la conclusión de que ni el Comité Ejecutivo ni el Consejo Nacional Administrativo del Instituto tienen atribuidas funciones fiscalizadoras.

A fin de resolver el vicio *ut supra*, es necesario señalar que conforme a la jurisprudencia pacífica y retirada de este Máximo Tribunal, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el Órgano Jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho. (*Vid.*, fallos Nros. 00632 y 01362, de fechas 22 de junio de 2016 y 12 de diciembre de 2017, casos: *Expertos integrales Experticia, S.A.*; e *Inversiones Italflex, C.A.*, respectivamente).

Al efecto, la Sala observa que el vicio denunciado versa sobre la errónea interpretación de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación

Educativa (INCE) de 1970, que sirvió de fundamento para determinar la incompetencia del Director de Ingresos y al Director General de Administración para ordenar fiscalizaciones y emitir resoluciones para la determinación de las contribuciones de las empresas y aplicar las sanciones correspondientes y que ni el Comité Ejecutivo ni el Consejo Nacional Administrativo del Instituto tienen atribuidas funciones fiscalizadoras, omitiendo las formalidades que deben revestir, conforme a la Ley.

Ahora bien, en aras de resolver la presente denuncia, esta Sala debe traer a colación lo establecido en su jurisprudencia pacífica y reiterada, en relación a la competencia administrativa que se refiere a la esfera de atribuciones de los entes y órganos, la cual es determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo, por lo tanto, engloba el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente. (*Vid.*, sentencia N° 2059 del 10 de agosto de 2009, caso: *Alejandro Tovar Bosh*).

De allí que la competencia se caracteriza por ser: a) expresa, es decir, debe estar explícitamente prevista en la Constitución o en las leyes y demás actos normativos, por tanto, no se presume; y b) improrrogable, pues el órgano que tiene atribuida una competencia no puede disponer de ella, sino que debe limitarse a su ejercicio, en los términos establecidos en la norma, en virtud de lo cual dicho ejercicio debe ser directo y desplegado exclusivamente por el órgano que la tiene

atribuida como propia, salvo los casos de delegación, sustitución o avocación, previstos en la Ley.

Precisado lo anterior, este Máximo Tribunal observa lo siguiente:

Según *Decreto* Nro. 239 del 11 de marzo de 1960, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 26.217 Extraordinario de fecha 26 de marzo de 1960, se dictó el Reglamento de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), y se dispuso que la estructura de ese Ente Parafiscal se establecería en función de tres niveles: 1) nivel de Dirección, constituido por el Consejo Nacional Administrativo; 2) nivel de Gerencia, constituido por el Comité Ejecutivo; y 3) nivel Operativo, constituido por los entes regionales y sectoriales del INCE, el cual establece en su artículo 1 la estructura organizativa de la Administración Tributaria del Instituto en los siguientes términos:

«(...)

1. *Comité Ejecutivo*
2. *Gerencia General de Finanzas*
 - 2.1 *Gerencia de Ingresos Tributarios*
 - 2.1.1 *División de Administración Tributaria*
 - 2.1.2 *Dirección de Verificación de Gestión Administrativa (...)*»

En este orden de ideas, el artículo 2 *eiusdem* señala que el Comité Ejecutivo del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) «(...) es el órgano encargado de la Administración directa del Institu-

to (...) y se tendrá como nivel del más elevado rango dentro de la Administración Tributaria del [mismo] (...))», mientras que la Gerencia General de Finanzas será el órgano inmediatamente inferior respecto al Comité Ejecutivo. (Agregado de la Sala).

Adicionalmente, el artículo 4 de la norma comentada refiere que la Gerencia de Ingresos Tributarios dentro de la Gerencia General de Finanzas cumplirá sus funciones en todo lo relativo a la materia tributaria, a través de una estructura organizativa «(...) conformada por una División de Administración Tributaria, una Dirección de Verificación de Gestión Administrativa y **unidades de ingresos tributarios** (...)». (Resaltado de la Sala).

Sobre las competencias de la Gerencia de Ingresos Tributarios del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), el artículo 7 literal «k» indica que debe ejercer el control directo sobre las «**unidades de ingresos tributarios**», las cuales deberán «(...) **levantar las actas contentivas de los reparos resultantes de las investigaciones fiscales que realicen los funcionarios debidamente autorizados y notificarlas a los contribuyentes conjuntamente con la apertura del sumario administrativo de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. A tal efecto, remitirá el correspondiente expediente, el cual deberá contener además de lo actuado el respectivo escrito de descargos que interponga oportunamente el afectado (...)**». (Resaltado de esta Máxima Instan-

cia).

En armonía con lo anterior, se observa que el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificada el 17 de mayo de 1988), emanada de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), simplemente transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por la aportante, que fue emitida por el Comité Ejecutivo, quien representa el nivel de Dirección del Instituto, es decir, es el competente para emitirla, como consecuencia de lo expuesto, esta Sala observa que la incompetencia planteada por la empresa aportante no es manifiesta, toda vez que, el «Acta de Reparó fue levantada por el funcionario competente, además podía ser convalidada por el Comité Ejecutivo del INCE por ser el encargado de la Administración directa del Instituto, y por ser el máximo órgano dentro de la Administración del hoy Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), situación que en el presente caso ocurrió.

En consecuencia, a lo *ut supra* señalado, se colige que dentro de la estructura organizativa del Instituto el órgano competente para levantar reparos en materia de deducciones del aporte patronal del 2%, son las Unidades de Ingresos Tributarios adscritas a la Gerencia de Ingresos Tributarios del entonces Instituto Nacional de Cooperación

Educativa (INCE) y no como lo estableció el Juzgado *a quo*, por lo que, esta Sala concluye que la sentencia de mérito se encuentra afectada del vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo, configurándose el vicio denunciado por el ente parafiscal. **Y así se establece.**

En orden a lo expuesto, se declara **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la representación en juicio del mencionado Instituto Autónomo y, en atención a lo establecido en el artículo 244 *eiusdem*, se **revoca** el fallo definitivo dictado el 8 de febrero de 1990, por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda (hoy Área Metropolitana de Caracas). **Así se decide.**

Revocado como quedó el fallo de instancia, atendiendo a los derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, celeridad procesal, a la defensa y al debido proceso, consagrados en los artículos 26 y 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Alzada pasará a conocer los alegatos del recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Banco Caracas C.A., contra el Oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificado el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto

Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), los cuales están referidos a: **i) incompetencia del funcionario** que suscribió el acto recurrido; **ii) falta de fundamentación y de motivación** de la resolución impugnada; **iii) rechazo de los reparos formulados por conceptos de horas extras, bonificación, viáticos, remuneración extraordinaria, pago por comida al personal, utilidades, honorarios profesionales.** Así se dispone.

(Omissis)

iii) rechazo de los reparos formulados por conceptos de horas extras, bonificación, viáticos, remuneración extraordinaria, pago por comida al personal, utilidades, honorarios profesionales.

Sostuvo que las cantidades pagadas a sus trabajadores en forma irregular y no periódica (horas extras, remuneraciones extraordinarias, pagos por comida al personal, etc.), no constituyen salario y por tanto no están sujetos a gravamen y que la sanción impuesta «no se atiene a lo preceptuado en la Ley», y alegó la no gravabilidad de las cantidades pagadas al personal Directivo.

En este sentido, esta Alzada se ha pronunciado en similares términos, al considerar que tales conceptos no están incluidos dentro de la definición de salario, por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental, dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados.

En efecto, entre otras, las sentencias Nros. N° 00761 del 3

de junio de 2009, caso: *Comunicaciones Corporativas C.C.D., C.A.*, 00871 del 11 de junio de 2009, caso: *Otepi Consultores, S.A.* y 00688 del 13 de julio de 2010, caso: *Recuperaciones Veneamerica RVA, S.A.*, esta Sala estableció que los mencionados conceptos «(...) no están incluidos dentro de las definiciones de salario ni sueldos, ni bajo la frase de remuneraciones de cualquier especie»; por cuanto se trata de remuneraciones complementarias de carácter accidental o extraordinario dirigidas a beneficiar una situación especial de los empleados, pero que no implican un pago regular, como consecuencia de las labores ejecutadas por éstos durante la jornada ordinaria de trabajo (...)».

De los anteriores criterios, esta Máxima Instancia concluye que los aportes obligados a pagar por la contribuyente a sus trabajadores por concepto de: horas extras, bonificaciones, remuneración extraordinaria, viáticos, pago por comida, utilidades y honorarios profesionales, dentro de la contribución del 2% a que hace referencia el numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, vigente *ratione temporis*, no forman parte del salario normal, visto que se trata de remuneraciones complementarias y aleatorias, en tanto que la empresa haya obtenido beneficios, sólo pagaderas en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo.

Por ende, y tal como lo alegó la

aportante, resulta improcedente el reparo formulado por el Instituto exactor sobre tales conceptos, en virtud que los mismos no resultan gravables para el cálculo de la contribución del dos por ciento (2%) prevista en el artículo 10, ordinal 1° de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, aplicable en razón del tiempo, actualmente artículo 14, numeral 1 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), debiendo excluirse tales conceptos pretendidos en la Resolución N° 1053 del 10 de julio de 1987, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986, ambos inclusive. **Así se decide.**

Además, se declara improcedente la sanción de multa y de los intereses moratorios impuesta por el ente parafiscal a la aportante, accesoria a las diferencias de los aportes del 2% determinada. **Así se establece**

Asimismo, advertido como fuere que en el presente asunto la fiscalización procedió a gravar la partida contable «utilidades», por el aporte del medio por ciento (1/2%), y constatándose además que la recurrente nada alegó, pero que en la Acta de Reparación fueron discriminados por separado tales conceptos, por lo que, queda **firme** el reparo del aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las

exclusiones *ut supra*. **Así se establece.**

Derivado de las motivaciones que anteceden, se declara **parcialmente con lugar** el recurso contencioso tributario ejercido por la aportante Banco Caracas, C.A., contra el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988 (notificada el 17 de mayo de 1988), emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo, a través de la cual se transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emitido del Comité Ejecutivo del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); Por consiguiente, queda **FIRME** de los mencionados actos administrativos: el aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra*; y se **ANULAN** los reparos por aportes omitidos del dos por ciento (2%), regulados en el ordinal 1° del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4°) trimestre de 1980 hasta el primer (1°) trimestre de 1986 ambos inclusive, y sus sanciones de multa accesorias e intereses moratorios, por las sumas total de un millón seiscientos sesenta y nueve mil setecientos veintiocho con veinte céntimos de Bolívar (Bs. 1.669.728,20) hoy expresados en un céntimo de bolívar (Bs.

0,01), respectivamente. **Así se dispone.**

Dada la declaratoria parcialmente con lugar del recurso contencioso tributario, **no procede** la condenatoria en costas procesales a las partes, por no haber resultado totalmente vencidas en este juicio, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020. **Así se determina.**

Finalmente, resulta imperativo precisar que la Sala Plena de este Máximo Tribunal mediante Resolución N° 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, dictó los **Lineamientos para la Suscripción y Publicación de Decisiones con firma Digital, Practica de Citaciones Notificaciones Electrónicas y la Emisión de Copias Simples o Certificadas por Vía Electrónica respecto de los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa, en tal sentido, conforme al artículo 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y al 3 de dicho acto, esta Sala podrá** *»(...) suscribir y publicar decisiones, practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, una vez conste en las actas del expediente, que las partes cuentan con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal (...)*». (Destacado de esta decisión).

En virtud de lo antes expuesto, se **ordena** que las notificaciones a que haya lugar y que sean

concernientes al presente fallo, se efectúen a través de medios electrónicos, sin embargo, para el caso en que el destinatario o la destinataria de la notificación no cuente con los recursos telemáticos necesarios, se procederá de acuerdo a lo estipulado en las leyes y en la aludida Resolución. (*Vid.* sentencia de esta Sala N° 00149 del 7 de julio de 2021). **Así finalmente se establece.**

VI DECISIÓN

En virtud de los razonamientos precedentemente expuestos, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. **CON LUGAR** la apelación ejercida por el apoderado judicial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), contra la decisión definitiva dictada por el Juzgado remitente el 8 de febrero de 1990, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto, la cual se **REVOCA**.

2. **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la aportante **BANCO CARACAS, C.A.**, contra el oficio N° 210000-86-01529, de fecha 10 de mayo de 1988, emanado de la Consultoría Jurídica del referido Instituto Autónomo, a través del cual se transcribió la Resolución N° 1250-88-038, de fecha 25 de abril de 1988, emanada del

Comité Ejecutivo del entonces Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), ahora Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES); Por consiguiente, queda **FIRME** de los mencionados actos administrativos: el aporte del medio por ciento (1/2%), atinente a utilidades omitido por la empresa contribuyente, así como las sanciones a que hubiere lugar con las exclusiones *ut supra*; y se **ANULAN** los reparos por aportes omitidos del dos por ciento (2%), regulados en el ordinal 1º del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) de 1970, para los períodos impositivos comprendidos desde el cuatro (4º) trimestre de 1980 hasta el primer (1º) trimestre de 1986 ambos inclusive, y sus sanciones de multa accesorias e intereses moratorios, por las sumas total de un millón seiscientos sesenta y nueve mil setecientos veintiocho con veinte

céntimos de Bolívar (Bs. 1.669.728,20) hoy expresados en un céntimo de bolívar (Bs. 0,01), respectivamente.

Finalmente, **NO PROCEDE** la condenatoria en costas procesales, en virtud a los términos expuestos en este fallo.

Publíquese, regístrese y Comuníquese. 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 cuatro (4) días del mes de agosto del año dos mil veintidós (2022). Años 212º de la Independencia y 163º de la Federación.

En fecha cuatro (4) de agosto del año dos mil veintidós, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00366. (Omissis)

Comiso sobre vehículo importado bajo el régimen de equipaje de pasajeros. Condiciones exigidas por la Resolución N° 924 del 29 de agosto de 1991, por el Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.790, de fecha 3 de septiembre de 1991), mediante la cual se establecieron los requisitos y condiciones que deben cumplirse a los fines de la importación de vehículos bajo el régimen de equipaje de pasajeros

0215

Expediente: 2017-0268
Sentencia: 00418
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: BÁRBARA GABRIELA
CÉSAR SIERO
Fecha: 11/08/2022

Partes: FISCO NACIONAL vs. MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ.
Objeto: recurso de apelación ejercido el 21 de noviembre de 2016 por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva N° 1465 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central el 18 de octubre de 2016, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar innominada el 25 de septiembre de 2013, por el ciudadano MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ.

Decisión: **1.- SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra el fallo definitivo N° 1465 dictado el 18 de octubre de 2016 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, el cual se **CONFIRMA**. **2.- CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar innominada por el consignatario **MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ**, antes identificado, contra el *Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa* ambas signadas con las mismas letras y números con las mismas letras y números N° C-

1962SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/M/2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Las Piedras Paraguaná **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, la cual confirmó el *Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa* ambas signadas con las mismas letras y números con las mismas letras y números N° C-1962, SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/M/2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia

de la **ADUANA PRINCIPAL DE LAS PIEDRAS PARAGUANÁ** del referido Servicio; actos administrativos que se **ANULAN**. **3.-**

Se **ORDENA** a la Gerencia de la aludida Aduana Principal la devolución del automóvil antes descrito, previo pago del impuesto de importación correspondiente por el valor del vehículo y la tasa aduanera, conforme a lo expuesto en la parte motiva de este fallo. **NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS** a la República.

«(Omissis...)»

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Vistos los términos del fallo apelado, así como los alegatos expuestos en su contra por la representación judicial del Fisco Nacional, se desprende que el debate de autos se contrae a determinar si el Tribunal de instancia al emitir sentencia incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho, al haber estimado que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, cumplió con las condiciones exigidas para ser beneficiario del Régimen Especial de Equipaje de Pasajeros y, en consecuencia, al declarar la nulidad de los actos administrativos, que impusieron la aplicación de la sanción de comiso.

Delimitada la *litis* esta Sala pasa a decidir bajo las consideraciones siguientes:

Por otra parte, esta Máxima

Instancia observa que el Juez de la causa no emitió pronunciamiento sobre la medida cautelar de suspensión de los efectos de los actos impugnados, solicitada conjuntamente con el recurso contencioso tributario por la representación judicial de la contribuyente. Sin embargo, correspondiéndole a esta Sala conocer en apelación del fallo definitivo dictado por el Tribunal *a quo* y advirtiéndose que dicha medida es accesoria a la obligación principal, no esgrimirá consideraciones en relación a ello. **Así se declara.**

La representación fiscal denunció que el Juez de la causa incurrió en los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho, en virtud de haber estimado que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, cumplió con el requisito de tiempo de permanencia en el exterior previsto en el artículo 1 (numeral 3) de la Resolución Nro. 924 dictada por el Ministerio de Hacienda, hoy Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°. 34.790 del 3 de septiembre de 1991, atinente al ingreso del vehículo usado bajo régimen de equipaje, y en consecuencia, al declarar la nulidad de los actos administrativos, que impusieron la aplicación de la sanción de comiso.

Al respecto, advirtió que el prenombrado ciudadano no se sujetó a la exigencia de la introducción al territorio aduanero nacional y posterior nacionalización del vehículo, ya que tanto del Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa se desprende,

que no demostró dicha condición, « (...) los documentos que cursan en autos, particularmente del Certificado de Administración Tributaria Título N° 99769936, el cual tiene fecha de emisión (12/12/2007), a nombre de la empresa HERTZ VEHICLES LLC, el cual a decir de la recurrida y que el certificado de uso en comento, del vehículo Marca G.M.C, Modelo: HUMMER H3, año 2008, serial de carrocería SGTEN13E6881594554, propiedad de la empresa HERTZ VEHICLES LLC, acreditaba y certificaba la propiedad del vehículo mes de hecho y favor del hoy recurrente MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ (...)», incurriendo en el incumplimiento del requisito para obtener el mencionado beneficio por parte de la Administración Tributaria, de lo cual derivó la imposición de la sanción de comiso.

Acerca de este particular, advierte esta Sala que el Tribunal de instancia constató que «(...) el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez viene a ser el tercer propietario de un vehículo Marca: G.M.C, Modelo HUMMER H3, Año: 2008, Serial de Carrocería Nro. 5GTEN13E688159454, cuyo traslado de propiedad por vía de endoso es perfectamente válido según se aprecia de la simple verificación del formato de dicho Documento Titulativo; y a cuyo efecto, según se desprende de Constancia de Servicio de Impuesto emitida en fecha 26 de noviembre de 2012 por el funcionario Recaudador de Impuestos del país de Aruba, debidamente Apostillada, al señalado ciudadano le fue expedida la matrícula N° A-2641 a partir del 2

de septiembre de 2010 (...)). (Sic).

Siendo esto así, apreció el Juzgador que «(...) la fecha de arribo al país del mencionado vehículo es el veintiséis (26) de junio del año 2013, lo que representa que fue introducido al país tres (3) años, tres (3) meses y siete (7) días después de que hubiese sido obtenida la propiedad del vehículo Marca: G.M.C, Modelo HUMMER H3, Año: 2008, Serial de Carrocería Nro. 5GTEN13E688159454 por parte del ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, titular de la cédula de identidad N° V-6.891.500, según se aprecia del Certificado de Título N° 99769936, el cual fue endosado a su nombre en fecha 19 de marzo de 2010; razón por la cual se evidencia su cualidad de propietario del mencionado vehículo por un período mayor de once (11) meses, es decir, cumple con el requisito establecido en la parte final del numeral 3 del artículo 1 de la Resolución N° 924 del Ministerio del Poder Popular para las Finanzas, del 24 de agosto de 1991, publicada en la Gaceta Oficial N° 34.790 del 03 de septiembre de 1991 (...)). (Sic).

De acuerdo con lo expuesto, esta Sala observa que la controversia se circunscribe a verificar si la sanción de comiso impuesta por la Administración Aduanera y Tributaria conforme al artículo 114 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, sobre el vehículo importado bajo el régimen de equipaje de pasajeros (no acompañado) por el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes

identificado, se encontraba ajustada a derecho, al considerar el órgano exactor que fueron incumplidas por dicho consignatario las formalidades establecidas en la Resolución N° 924 de fecha 24 de agosto de 1991. En tal sentido se observa:

El Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Aduaneros Especiales (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.313 de fecha 7 de octubre de 1993), sustituyó al Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.211 Extraordinario del 20 de diciembre de 1990), bajo cuya vigencia fue dictada la Resolución N° 924 del 29 de agosto de 1991, por el Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y Comercio Exterior (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.790, de fecha 3 de septiembre de 1991), mediante la cual se establecieron los requisitos y condiciones que deben cumplirse a los fines de la importación de vehículos bajo el régimen de equipaje de pasajeros.

En efecto, los artículos 1 y 2 de la aludida Resolución N° 924, aplicable al caso de autos, disponen lo siguiente:

«(...)

Artículo 1.- *La importación de vehículos automóviles usados para el transporte de personas, que ingresen al país bajo el Régimen de Equipaje de Pasajeros, quedará sujeta a las siguientes condiciones:*

1. Cada pasajero sólo podrá

introducir formando parte de su equipaje, un (1) vehículo sin restricción en cuanto a la marca y al modelo.

2. *El pasajero debe ser mayor de edad y haber permanecido en el exterior por un período no menor de un (1) año.*

3. *El vehículo debe ser propiedad y de uso personal del pasajero, debiendo estar amparado por patente o certificado original de registro expedido a su nombre por la autoridad competente en el país de procedencia del vehículo. Dicho certificado debe ser expedido con no menos de once (11) meses antes del ingreso del pasajero al país.*

4. *A los efectos de la nacionalización de los referidos vehículos, el interesado deberá presentar documentación debidamente legalizada ante el Cónsul de Venezuela o quien haga sus veces, donde conste que el interesado ha utilizado el vehículo en calidad de propietario por un período no menor de once (11) meses. Dicha documentación incluirá la factura original de la compra efectuada por el pasajero o documento sustitutivo de la compraventa, autenticados por la autoridad competente del respectivo país» (...).*

Artículo 2.- *Los vehículos automóviles para el transporte de personas que se importen bajo el Régimen de Equipaje de Pasajeros, estarán liberados de impuestos, siempre que su valor en estado nuevo, no supere en moneda nacional el equivalente a veinte mil dólares de los Estados Unidos de Norte América (U.S.\$ 20.000,00). Cuando el valor*

del vehículo supere el monto antes señalado, estará sujeto al tratamiento tarifario establecido en el Arancel de Aduanas, pero estará exceptuado del cumplimiento de las restricciones de ingreso aplicables a una importación ordinaria». «(...) (Destacados de esta Sala).

De las normas antes transcritas se evidencia que el Ejecutivo Nacional ha dispuesto una serie de requisitos concurrentes para la procedencia de la exención total o parcial, según el valor del vehículo, automóvil objeto de importación, de impuestos y de la dispensa de las restricciones de ingreso aplicables a la importación ordinaria de vehículos usados, ya que conforme a la « (...) *Nota Complementaria 1 del Capítulo 87 del Arancel de Aduanas (...)*», publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.774 Extraordinario del 28 del junio de 2005; entre los que se señala la presentación de la certificación debidamente emitida por el Cónsul de Venezuela o quien haga sus veces en el país de procedencia del vehículo, donde conste que el interesado ha utilizado el automóvil en calidad de propietario por un período no menor de once (11) meses, a la cual debe anexársele documento demostrativo de la adquisición del bien cuya importación se pretende, debidamente autenticado por la autoridad competente del respectivo país. (Vid., sentencias Nros. 06070, 00078, 01644 y 00530 de fechas 2 de noviembre de 2005, 24 de enero de 2007, 3 de diciembre de 2014 y 13 de mayo de 2015, casos: *Carmen Zobeida Martínez Natera, Claudia Isabel López Napoli, Yanilo José Jovo*

Nava, y Hugo Alberto Briceño, respectivamente).

Adicionalmente, las disposiciones citadas establecen que los pasajeros mayores de edad solo podrán ingresar como parte de su equipaje, un vehículo sin restricción en cuanto a la marca y al modelo, siempre que hayan permanecido en el exterior por un período no menor de un (1) año.

Atendiendo a la normativa aplicable al caso bajo estudio, la Sala observa que la Administración Aduanera impuso la sanción de comiso al vehículo usado introducido al territorio aduanero nacional por el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, con fundamento en el artículo 114 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008, aplicable en razón del tiempo, por cuanto -a su criterio- el aludido pasajero se evidencia su cualidad de propietario del mencionado vehículo por un periodo mayor de once (11) meses, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 1 (numeral 3) de la aludida Resolución N° 924.

En este sentido, la norma prevista en el artículo 114 del aludido instrumento legal prevé:

«(...) Artículo 114: Cuando la operación aduanera tuviere por objeto mercancías sometidas a prohibición, reserva, suspensión, restricción arancelaria, registro sanitario, certificado de calidad o cualquier otro requisito, serán decomisadas, se exigirá al contraventor el pago de los derechos, tasas y demás impuestos que se hubieren causado, si la autorización, permiso o documento correspon-

diente, de ser el caso, no fuesen presentados junto a la declaración (...)». (Destacado de la Sala).

De la disposición transcrita se desprende que en aplicación de los regímenes de importación ordinaria o especial, el incumplimiento de las condiciones de ingreso será penado con el comiso de las mercancías, y se exigirá al contraventor el pago de los derechos, tasas y demás impuestos que se hubieren causado, siempre y cuando el permiso, autorización o documento exigido no sea presentado conjuntamente con la Declaración Única de Aduanas.

Al ser así, de la revisión de las actas que integran el expediente administrativo, esta Sala constata copia certificada del Certificado de Uso N° 142013-00000380 de fecha 22 de marzo de 2013, debidamente legalizado por el «(...) *Consulado General Aruba, República Bolivariana de Venezuela (...)*», suscrito por el ciudadano Jesús Javier Arias Fuenmayor en su condición de «(...) *Cónsul General de Primera (...)*», y con sello húmedo en cuya inscripción se lee «(...) *Consulado General Aruba, República Bolivariana de Venezuela (...)*» (folio 53 pieza N° 2), en el cual se dejó constancia que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, titular de la cédula de identidad N° 6.891.500 y Pasaporte N° 053265584, domiciliado en «(...) *Venezuela en URBANIZACIÓN VALLE ARRIBA TORRE B PISO 15 APTO 15-1 VALENCIA ESTADO CARA-BOBO*, ha consignado los documentos que evidencian su permanencia en este país por un

periodo de 2 (años) 6 (meses) 23(días) y el vehículo cuyas características se describen a continuación, es de exclusiva propiedad y uso personal: MARCA: G.M.C MODE-LO: HUMMER H3 AÑO: 2008 SERIAL DE CARROCERIA o VIN: 5GTEN13E688159454 (...)». (Sic). (Destacados del texto).

Igualmente, se advierte de los autos que el mencionado ciudadano Jesús Javier Arias Fuenmayor tuvo a su vista el Certificado de Propiedad del Vehículo N° 98769936 emitido en fecha 19 de marzo de 2010 (inserto al folio 59 en copia certificada pieza N° 2 y debidamente legalizado por la «(...) *Consulado General de Aruba, República Bolivariana de Venezuela (...)*», notariado por la autoridad competente del país de procedencia; el Pasaporte N° 053265584 del ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, que riel a los folios 48 al 113 en la pieza N° 2 del expediente en copias certificadas; el Documento de Compra (Bill Of Sale) y Factura N° 1019260-1 (STATEMENT) del 19 de marzo de 2010 -inserto a los folios 59 y 113 Pieza N° 2 del expediente en copia certificada y apostillado por el Estado de La Florida- de los cuales se desprende que la fecha de adquisición del automóvil fue el 19 de marzo de 2010.

Específicamente en lo atinente al Certificado de Uso, esta Máxima Instancia resalta que constituye un documento administrativo (que en virtud del criterio reiterado y pacífico de esta Sala, se entiende como una tercera categoría de documentos y, por ende, ha de asemejarse a los

documentos privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos), suscrito por un funcionario público cuyo contenido se presume cierto salvo prueba en contrario, tal como lo indicó la Juzgadora de instancia, atendiendo a lo establecido en el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil, por cuya razón esta Máxima Instancia le otorga pleno valor probatorio. (*Vid.*, sentencias Nros. 01748, 01492, 00890, 00592, 01644 y 00530, de fechas 11 de julio de 2006, 14 de agosto de 2007, 23 de septiembre de 2010, 11 de mayo de 2011, 3 de diciembre de 2014 y 13 de mayo de 2015, casos: *Multiservicios Disroca, C.A., Andamios Anderson de Venezuela, C.A., Transporte Vison, C.A., Sofesa, S.A., Yanilo José Jovo Nava, y Hugo Alberto Briceño*).

De lo anterior, esta Alzada concluye que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, en efecto cumplió con las condiciones exigidas por el artículo 1° de la precitada Resolución N° 924, para la importación de su automóvil bajo régimen de equipaje de pasajero, en virtud de las consideraciones expuestas seguidamente:

i) introdujo como parte de su equipaje un (1) vehículo Tipo: Camioneta, Marca: Hummer, Modelo: H3, Año: 2008, Serial de Carrocería 5GTEN13E68815945, Color: Naranja;

ii) es mayor de edad y permaneció en Aruba por un período no menor de un (1) año, concretamente «(...) **2 (años) 6 (meses) 23 (días)** (...);»

iii) el vehículo es de su propiedad

y está destinado a uso personal, amparado por el Certificado de Propiedad de Vehículo N° 99769936, expedido a su nombre por la autoridad competente; y

iv) presentó el Certificado de Uso N° 142013-00000380 (folio 53 de los antecedentes administrativo de la pieza Nro. 2 de la causa judicial), del 22 de marzo de 2013, suscrito por el « (...) *ciudadano Jesús Javier Arias Fuenmayor, en su condición de Cónsul General de Primera de Aruba* (...) » y con sello húmedo en cuya inscripción se lee « (...) *Consulado General Aruba, República Bolivariana de Venezuela* (...) », donde consta que el interesado utilizó el mencionado automóvil en calidad de propietario por un período no menor de once (11) meses, ya que la fecha de matriculación fue el 02 de septiembre de 2010, es decir, que al momento de emisión del certificado de uso (22 de marzo de 2013) habían transcurrido dos (2) años, seis (6) meses y veintitrés (23) días.

Ahora bien, no escapa a la observancia de este Alto Tribunal que la Administración Aduanera basó la aplicación de la pena de comiso del vehículo antes descrito, sobre el fundamento de hecho que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez evidencia su cualidad de propietario del mencionado vehículo por un período mayor de once (11) meses, incumpliendo -a su decir- con el artículo 1° (numeral 3) de la aludida Resolución N° 924, bajo el argumento que « (...) *el Certificado de Título N° 99769936, (...), un efecto que no posee, basado en que en el citado*

documento, parece un traspaso de propiedad por vía de endoso a favor del recurrente MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ y por la Constancia de Servicios de Impuesto emitida en fecha 26 de noviembre de 2012, en la Isla de Aruba, por la expedición de la matrícula A-2641, al mencionado ciudadano (...)».

En razón de lo anterior, esta Sala considera que la actuación del funcionario reconocedor Jesús Pérez, antes identificado, adscrito a la Gerencia de la Aduana Principal de Maracaibo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), plasmada en el *Acta de Nuevo Reconocimiento y Decisión Administrativa* signadas con las mismas letras y números N° C-1962, SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/ M/ 2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Las Piedras Paraguaná del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no estuvo ajustada a derecho por cuanto de la revisión de las actas procesales se desprende que el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez cumplió efectivamente con la presentación de la documentación necesaria para demostrar que permaneció en el exterior por un período no menor a un (1) año y así obtener la nacionalización de su vehículo Tipo: Camioneta, Marca: Hummer, Modelo: H3, Año: 2008, Serial de Carrocería 5GTEN13E68815945, Color: Naranja, importado bajo régimen de equipaje de pasajeros (no

acompañado). De allí que se impone juzgar improcedentes los vicios de falso supuesto de hecho y falso supuesto de derecho denunciados por la representación del Fisco Nacional. **Así se establece.**

En armonía con lo que antecede, esta Máxima Instancia estima conveniente citar la previsión contenida en el artículo 506 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991, según la cual: «(...) **Cuando el comiso haya sido declarado sin lugar, el Ministerio de Hacienda, mediante acta, devolverá al propietario los efectos que permanezcan aun en su poder, en el estado en que se encuentren, y en caso de que se hubiere dispuesto de los mismos, conforme al artículo 504, ordenará la entrega del producto de la enajenación. Ello sin perjuicio de las acciones que pudiere ejercer el interesado por los daños y perjuicios que se le hubieren causado (...)**». (Destacados de esta Sala).

De acuerdo a la norma transcrita, y en virtud de la confirmada nulidad de los actos administrativos impugnados por medio de los cuales se aplicó el comiso a la mercancía consistente en un (1) vehículo Tipo: Camioneta, Marca: Hummer, Modelo: H3, Año: 2008, Serial de Carrocería 5GTEN13E68815945, Color: Naranja, según lo previsto en el artículo 114 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas de 2008; esta Alzada **ordena** a la Administración Aduanera atender a los términos de la citada disposición, a fin de dar estricto cumplimiento a la presente sentencia.

En este sentido, deberá **devolverle al recurrente Marco Antonio Rodríguez Vásquez, el automóvil antes descrito**, conforme al artículo 506 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, y en caso que se hubiere dispuesto del mismo, deberá entregarle el producto de la enajenación, a tenor del artículo 504 *eiusdem*. (Vid., sentencia N° 00293 de fecha 3 de marzo de 2011, caso: *Agro Ganadería El Porvenir, C.A.*) **-previo pago del impuesto de importación correspondiente por el valor del vehículo y la tasa aduanera** (establecido en el Oficio Nro. SNAT/INA/GAP/APLPP/DO/2013/747 del 23 de agosto de 2013 emitido por la Gerencia del Valor del mencionado Servicio Autónomo) el cual se encuentra en la Aduana Principal Las Piedras Paraguaná. **Así se establece.**

En virtud de lo expuesto, este Alto Tribunal debe declarar sin lugar el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva N° 1465 del 18 de octubre de 2016, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar innominada por el ciudadano Marco Antonio Rodríguez Vásquez, antes identificado, decisión esta que se **confirma. Así se decide.**

Visto que el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar innominada, fue declarado **con lugar**, se **anulan** el « (...) *Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa* (...)», ambas signadas con las

mismas letras y números con las mismas letras y números N° C-1962 y SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/M/2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Las Piedras Paraguaná del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). **Así también se decide.**

Finalmente, aunque fue declarado con lugar el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de medida cautelar innominada por el consignatario del vehículo, no procede la condenatoria en costas al Fisco Nacional, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 88 del Decreto N° 2.173 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016. **Así se establece.**

Ahora bien, resulta imperativo precisar que la Sala Plena de este Máximo Tribunal mediante la Resolución N° 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, dictó los Lineamientos para la Suscripción y Publicación de Decisiones con Firma Digital, Práctica de Citaciones Notificaciones Electrónicas y la Emisión de Copias Simples o Certificadas por Vía Electrónica respecto de los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa, en tal sentido, conforme a los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de dicho acto, esta Sala podrá «(...) *suscribir y publicar deci-*

siones, **practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, una vez conste en las actas del expediente, que las partes cuentan con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal (...)**». (Destacado de esta decisión).

En razón de ello, se **ordena** que las notificaciones a que haya lugar y que sean concernientes al presente fallo, se efectúen a través de medios electrónicos, sin embargo, para el caso en que el destinatario o la destinataria de la notificación no cuente con los recursos telemáticos necesarios, se procederá de acuerdo a lo dispuesto en las leyes y en la aludida Resolución. (*Vid.*, sentencia de esta Sala N° 00149 de fecha 7 de julio de 2021, caso: Corporación Eléctrica Nacional, S.A. (COR-POELEC) Vs. La Electricidad de Ciudad Bolívar ELEBOL). **Así finalmente se establece.**

V 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 ejercido por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra el fallo definitivo N° 1465 dictado el 18 de octubre de 2016 por el Tribunal Superior de lo

Contencioso Tributario de la Región Central, el cual se **CONFIRMA**.

2. CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar innominada por el consignatario **MARCO ANTONIO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ**, antes identificado, contra el *Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa* ambas signadas con las mismas letras y números con las mismas letras y números N° C-1962SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/M/2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia de la Aduana Principal de Las Piedras Paraguaná **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, la cual confirmó el *Acta de Nuevo Reconocimiento y la Decisión Administrativa* ambas signadas con las mismas letras y números con las mismas letras y números N° C-1962, SNAT/INA/GAP/APLPP/AAJ/M/2013/115 ambas levantadas en fecha 11 de septiembre de 2013 y 25 del mismo mes y año, emanada de la Gerencia de la **ADUANA PRINCIPAL DE LAS PIEDRAS PARAGUANÁ** del referido Servicio; actos administrativos que se **ANULAN**.

3. Se ORDENA a la Gerencia de la aludida Aduana Principal la de del automóvil antes descrito, previo pago del impuesto de importación correspondiente por el valor del vehículo y la tasa aduanera, conforme a lo expuesto en la parte motiva de este fallo.

NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS a la República.

Publíquese, regístrese y Comuníquese. 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 once (11) días del mes de agosto del año dos mil veintidós (2022). Años 212° de la Independencia y 163° de la Federación.

(Omissis...)

En fecha once (11) de agosto del año dos mil veintidós, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00418.

(Omissis...)

El procedimiento de verificación tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar

0216

Expediente: 2022-0197
Sentencia: 00655
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: JUAN CARLOS
HIDALGO PANDARES
Fecha: 01/11/2022

Partes: FISCO NACIONAL vs. BOMBAS TÁCHIRA C.A.

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva Nro. 026-2020 de fecha 25 de febrero de 2022, dictada por el Tribunal Superior Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos en fecha 14 de abril de 2021, por el ciudadano Reynaldo José Celos Báez, actuando en su carácter de presidente de la sociedad de comercio BOMBAS TÁCHIRA C.A.

Decisión: **1.- FIRME**, al no haber sido apelado por la contribuyente y no resultar contrario a los intereses de la República, la declaratoria del Juez de instancia en lo atinente a la improcedencia del alegato referido a la violación de los principios de la legalidad y de la seguridad jurídica

respecto al Decreto número 4.160 dictado en fecha 13 de marzo de 2020, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria número 6.519 del mismo día, mes y año. **2.- CON LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional y **RE-**

VOCA el fallo definitivo número 026 de fecha 25 de febrero de 2022, dictado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Los Andes. **3.-** Que **PROCEDE** la consulta del mencionado fallo, y conociendo de ella se **REVOCA** el pronunciamiento realizado por el Juzgado de instancia relativo a la declaratoria del fallo de instancia atinente a la violación a la garantía del debido proceso en el cálculo de las sanciones, esgrimido por la recurrente, así como el vicio de inmotivación del acto administrativo, dictado con motivo a que en dicho acto »(...) *no se señala el tipo de cambio aplicable en la imposición de sanciones*». **4.- SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Bombas Táchira C.A., contra la Resolución de Imposición de Sanción Resolución de Imposición identificada con el alfanumérico «SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681/00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, dictada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Por consiguiente, el acto administrativo impugnado queda **FIRME**. **5.-** Se condena en costas procesales a la empresa Bombas Táchira C.A, conforme a lo expresado en esta sentencia.

«(Omissis...)»

IV CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada pronunciarse acerca de la apelación ejercida por el representante judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 026-2020 dictada en fecha 25 de febrero de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la sociedad de comercio Bombas Táchira C.A.

Preliminarmente esta Sala debe advertir el error material en que incurrió la Juez de instancia, que anuló la Resolución de Imposición de Sanción identificada con el alfanumérico «SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681/00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, y declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario, cuando lo correcto es declarar con lugar el *supra* mencionado recurso. En consecuencia, esta Alzada corrige el referido error, y así en la sentencia de instancia donde dice «*parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario*», debe decir «*con lugar el recurso contencioso tributario*». **Así se decide.**

En virtud de la declaratoria contenida en la decisión proferida por el Tribunal *a quo*, de los alegatos formulados por el representante judicial del Fisco Nacional, la controversia planteada en la presente causa queda circunscrita a decidir si

el Juzgado de instancia incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al considerar que la funcionaria actuante para llevar a cabo el procedimiento de verificación no estaba autorizada para realizar arqueo de caja.

(...)

Delimitada la *litis* este Alto Tribunal procede a analizar la controversia en los términos siguientes:

Vicio de falso supuesto de hecho.

En relación al vicio de falso supuesto en las decisiones judiciales, esta Sala, en sentencia número 00183 de fecha 14 de febrero de 2008, caso: *BanESCO, Banco Universal*, ratificada por los fallos números 00868 y 01007, del 30 de junio de 2011 y 2 de julio de 2014, casos: *Seguros Mercantil C.A.*, respectivamente, sostuvo lo siguiente:

«(...) Resulta menester acotar que de acuerdo a pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio de suposición falsa en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez, al dictar un determinado fallo, fundamenta su decisión en hechos inexistentes, falsos o que no guardan la debida vinculación con el o los asuntos objeto de decisión, verificándose de esta forma el denominado falso supuesto de hecho. Por otro lado, cuando los hechos que sirven de fundamento a la decisión existen, se corresponden con lo acontecido y son verdaderos, pero el órgano jurisdiccional al emitir su pronunciamiento los subsume en una norma errónea o inexistente

en el derecho positivo, o incurre en una errada interpretación de las disposiciones aplicadas, se materializa el falso supuesto de derecho (...)». (Negrillas de la Sala).

La representante judicial del Fisco Nacional denunció que el Tribunal *a quo* incurrió en el mencionado vicio, al considerar que: *«(...) La funcionaria actuante para llevar a cabo el procedimiento de verificación, no podía realizar arqueo de caja alguno, pues a su entender no estaba habilitada bajo ninguna norma para realizar dicha actuación, violando una vez más el principio de la legalidad (...)*».

Precisó la representante judicial de la República que: *«(...) La Administración Tributaria Regional, además de haber cumplido cabalmente con el requisito de notificarle a la recurrente dicho acto autorizatorio de investigación fiscal, cumplió también con la obligación de motivarlo informándole a la recurrente el nombre de las fiscales actuantes y la adscripción de las mismas a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes, así como el impuesto y los ejercicios que serían objeto de la fiscalización y determinación tributaria (...)*».

Con relación a lo indicado, esta Máxima Instancia observa del texto de la decisión apelada, que el Tribunal de instancia expresó que: *«(...) Efectivamente al revisar la providencia administrativa no habilitaba a la funcionaria a realizar un arqueo de caja habiendo una extralimitación de funciones (...)*».

Hechas las precisiones anteriores, este Máximo Tribunal advierte que en el caso de autos, tal como consta en la Resolución de Imposición de Sanción identificada con el alfanumérico «N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/ 00681/00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, «(...) *por cuanto se constató para el momento de la verificación practicada el incumplimiento de (los) Deber(es) Formal(es) (...) tal como se constata en el Acta de Verificación Inmediata de Deberes Formales, Acta de Recepción y/o Acta Constancia levantadas por el (la) funcionario (a) actuante Estefanía Vargas Useche, con cédula de identidad*

N° V- 18.255.633, y Nethy Suarez N° V- 12.973.559 supervisor adscritos de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), autorizados mediante Providencia Administrativa N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681 de fecha 20 de octubre, notificada en fecha 21 de octubre de 2020 (...)», la Administración Tributaria procedió a imponer, a cargo de la contribuyente, sanciones de multa por incumplimiento de deberes formales en materia impuesto al valor agregado, atinente a las formalidades relativas a la emisión y entrega de facturas mediante formatos, formas libres y máquinas fiscales por la cantidad total de «(750)» veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco

Central de Venezuela, así como sanción de clausura por quince días «(15)».

Precisado lo anterior, y a fin de verificar si el Juzgado *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, al considerar en su fallo que las funcionarias actuantes para llevar a cabo el procedimiento de verificación, no podía realizar arqueo de caja, ya que no están habilitadas bajo ninguna norma para realizar dicha actuación.

En armonía con lo anterior, esta Alzada considera necesario a los fines de dilucidar la presente controversia transcribir los artículos 182 y 183 del Código Orgánico Tributario 2020, los cuales disponen lo siguiente:

«Artículo 182. *La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.*

Parágrafo Único. *La verificación de los deberes formales y de los deberes de los agentes de retención y percepción podrá efectuarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable. En este último caso, deberá existir autorización expresa emanada de la Administración Tributaria*

respectiva. Dicha autorización podrá hacerse para un grupo de contribuyentes utilizando, entre otros, criterios de ubicación geográfica o actividad económica.

Artículo 183. En los casos en que se verifique el incumplimiento de deberes formales o de deberes de los agentes de retención y percepción, la Administración Tributaria impondrá la sanción respectiva mediante resolución que se notificará al contribuyente o responsable conforme a las disposiciones de este Código». (Resaltado de la Sala).

De las normas transcritas, se observa que el procedimiento de verificación tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. [Vid., sentencia número. 00195 de fecha 21 de febrero de 2018, caso: *Venecia Ship Service, C.A. (VESCA)*].

La Administración Tributaria puede, además, examinar el cumplimiento de los deberes formales previstos en el citado Texto Orgánico y en las demás disposiciones de carácter tributario, Cuando se constate algún incumplimiento de esos deberes, el órgano recaudador procederá a imponer las sanciones correspondientes.

En cuanto al procedimiento de verificación y fiscalización, esta Sala ha considerado que la «verificación» es un procedimiento sencillo y expedito, en el cual se otorga a la autoridad tributaria la facultad para constatar el cumplimiento de los

deberes formales a los que están obligados los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) de la obligación tributaria con base en los datos aportados por ellos mismos, y en caso de incumplimiento, imponer las sanciones a que haya lugar, mediante Resolución, no previendo oportunidad para la presentación de descargos, ni lapso para emitir la respectiva Resolución de Imposición de Sanción, como consecuencia de dicho procedimiento.

Por el contrario, el objeto del procedimiento de «fiscalización y determinación» es más amplio y complejo, pues su finalidad es la de establecer la existencia o inexistencia de la obligación tributaria y su cuantía sobre base cierta o base presuntiva, según proceda, razón por la cual se exige en la ejecución de éste último, el cumplimiento de una serie de requisitos, entre los que destacan: **i)** la notificación previa de la providencia que autoriza el inicio del procedimiento; **ii)** el levantamiento de un acta fiscal; y **iii)** la oportunidad para que el contribuyente o responsable presente descargos. [Vid., sentencia número. 00195 de fecha 21 de febrero de 2018, caso: *Venecia Ship Service, C.A. (VESCA)*].

Así, la intención del Legislador al establecer la función de verificación fue la de sistematizar en forma más acabada los procedimientos que debe seguir la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, sin que ello impida el despliegue de su potestad sancionadora. (Vid., fallo número 01867 del 21 de noviembre de 2007, caso: *Súper Panadería la Linda, C.A.*, ratificado en las

decisiones de esta Sala números 01663 y 00945 de fechas 30 de noviembre de 2011 y 3 de agosto de 2017, casos: *Eurobuilding Internacional, C.A.* y *Ferretería Morelos, C.A.*).

Por otra parte, esta Máxima Instancia es del criterio que cuando el reparo fiscal deviene por efecto de una declaración tributaria, la actividad fiscalizadora debe circunscribirse a una simple verificación de los datos y pretensión, sin necesidad de abrirse el procedimiento de determinación tributaria contemplado en el aludido texto orgánico tributario, a través del cual se levanta un acta de reparo o conformidad inicial de fiscalización y se exige, un escrito de descargos en caso de no aceptación o aceptación parcial de las objeciones formuladas, y además que el contribuyente se encuentra enterado de todas las circunstancias de hecho y de derecho relativas a su pretensión.

Por esta razón, en casos como el de autos, el procedimiento es simplemente de **verificación** por la autoridad fiscal de los hechos y fundamentos de derecho que justifiquen la verificación del cumplimiento de los deberes formales relativos a impresas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos. También es preciso insistir en que, al verificar si el sujeto pasivo incumplió con sus obligaciones tributarias como contribuyente especial, la Administración Tributaria debe, mediante resolución expresa, motivar suficientemente las objeciones a fin de que la recurrente conozca las razones que llevaron al órgano exactor a ejecutar las

modificaciones de los resultados de su declaración y, en consecuencia, pueda ejercer los correspondientes recursos administrativos y judiciales de que dispone para su legítima defensa. (*Vid.*, sentencias de esta Sala números 01663, 01391 y 01450 de fechas 30 de noviembre de 2011, 22 de octubre de 2014 y 15 de diciembre de 2016, casos: *Eurobuilding Internacional C.A.*, *Automercado Cosmos Frontera, C.A.* y *Siderúrgica del Turbio, S.A. (SIDETUR)*, respectivamente).

En el caso de autos, observa esta Máxima Instancia, que la sanción de multa impuesta a la contribuyente derivó de un procedimiento de verificación que culminó con la Resolución de Imposición de Sanción identificada con el alfanumérico «N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681/00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, donde se señaló claramente que:

«(...) De conformidad con lo establecido en los artículos 89, 131, 133, 182 y 183 del Decreto Constituyente mediante el cual dicta el Código Orgánico Tributario publicado en Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.507 de fecha 29/01/2020 (...) se procede a emitir la presente Resolución de Imposición de Sanción por cuanto se constató para el momento de la verificación practicada el incumplimiento de los Deberes Formales en materia de impuesto al valor agregado (...).».

En este sentido, se advierte esta Alzada que el procedimiento de verificación inmediata se le practicó

a la contribuyente en virtud del incumplimiento de los deberes formales respecto a las formalidades relativas a la emisión y entrega de facturas mediante formatos, formas libres y máquinas fiscales, ahora bien la normativa sobre verificación y el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes, sí autoriza a la Administración Tributaria a sancionar por los ilícitos formales cometidos, haciendo uso de las distintas formas de actuar del funcionario, las cuales están definidas en el artículo 131 del Código Orgánico Tributario de 2020, el cual señala las facultades de la Administración Tributaria, a saber:

«Artículo 131.- La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

1. *Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.*
2. *Ejecutar los procedimientos de verificación, y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.*
3. *Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente.*
4. *Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la adopción de las medidas cautelares o ejecutivas, de acuerdo a lo previsto en este Código.*
5. *Adoptar las medidas adminis-*

trativas de conformidad con las disposiciones establecidas en este Código.

...omissis...(...)».

Por tal motivo, de acuerdo al citado artículo 131, la Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de investigación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en consecuencia, puede practicar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación, para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo.

En sintonía con lo indicado, es oportuno resaltar, como antes se dijo, que la intención del Legislador al establecer a favor de la Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fue la de sistematizar los procedimientos que ésta debe seguir en el ejercicio de las funciones que le son propias, sin que ello impida el despliegue de su potestad sancionadora.

Constata la Sala del texto de la Providencia Administrativa identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681, de fecha 20 de octubre de 2020, notificada a la empresa accionante el 21 del mismo mes y año, suscrita por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo que se transcribe a continuación:

«(...) a los fines de verificar el cumplimiento de los deberes formales establecidos en la Providencia Administrativa signada con letras y números SNAT/2018/0141 de fecha 16/10/2018, (...) que establece las normas relativas a imprentas y maquinas fiscales para la elaboración de Facturas y Otros Documentos y Providencia Administrativa identificada con el alfanumérico SNAT/2011/0071 de fecha 8/11/2011, (...) que establece las normas generales de Emisión de facturas y Otros Documentos por parte del sujeto pasivo para los periodos fiscales comprendido desde marzo 2020 hasta octubre de 2020, en materia de las formalidades relativas a la emisión y entrega de facturas mediante formatos, formas libres y maquinas fiscales. (...)». (Sic) (Folio 50 del expediente judicial).

Ahora bien, en cuanto a lo afirmado por la Juez de instancia al considerar que la funcionaria actuante no podía realizar el arqueo de caja ya que no estaba habilitada bajo ninguna norma, al respecto esta Alzada observa de acuerdo a la Providencia Administrativa *supra* mencionada y en base a las facultades, atribuciones y funciones que le confiere la Ley a la Administración Tributaria, en los artículos 89, 131, 133, 182 y 183 del Código Orgánico Tributario de 2020, las facultades de los funcionarios que realizan el procedimiento de verificación no son restrictivas, en tal sentido la verificación física de fondos existentes está encaminada a precisar la totalidad de las ventas realizadas en determinado período autorizado por la Providencia

Administrativa, la cual es notificada al contribuyente y autoriza a los funcionarios en ella señalados al ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación tributaria, sin que existan requisitos adicionales para la validez de su actuación.

Se aprecia del contenido de la Providencia Administrativa identificada con las letras y números SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681, de fecha 20 de octubre de 2020, notificada a la empresa accionante el 21 del mismo mes y año, que la misma cumple con todos los requisitos exigidos por el artículo 182 del Código Orgánico Tributario *eiusdem*, por cuanto en la misma se indica que las funcionarias Estefanía Vargas Useche Cárdenas y Nethy Alida Suárez, con cédula de identidad números 18.255.633 y 12.973.559 respectivamente, ambas adscritas a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se encontraban autorizadas para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad de comercio Bombas Táchira C.A., correspondiente a los ejercicios fiscales comprendido desde »marzo 2020 hasta octubre de 2020", en materia de las formalidades relativas a la emisión y entrega de facturas mediante formatos, formas libres y máquinas fiscales.

En tal sentido la Administración Tributaria, dio cumplimiento al informar a la contribuyente los nombres de los fiscales actuantes así como las facultades para llevar a cabo

el procedimiento de verificación.

En orden a lo anterior, esta Alzada considera pertinente transcribir el contenido de los artículos 99 numerales 2 y 3; 101 y 102 del Código Orgánico Tributario 2020, relativa a los ilícitos formales el cual es del siguiente tenor:

«Artículo 99. Los ilícitos tributarios formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

...Omissis...

- 2. Emitir, entregar o exigir comprobantes.*
- 3. Llevar libros o registros contables o especiales».*

«Artículo 101.- Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

- 1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.*

...Omissis...

«Artículo 102. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

- 7. Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes.».*

(...).

De los artículos transcritos se aprecia en qué casos se originan los ilícitos formales y la obligación, por mandato de Ley, que tienen los contribuyentes de emitir facturas, llevar los libros y registros contables, la adecuación de las máquinas fiscales de acuerdo a las normas relativas a imprentas y máquinas fiscales para la elaboración de facturas y otros documentos, y cuyo

incumplimiento acarrea como consecuencia la aplicación de la sanción de multa establecida de acuerdo a la infracción cometida y adicionalmente, en el caso de impuestos indirectos, la clausura del local, oficina o establecimiento de que se trate.

En razón de lo expuesto, en cuanto a lo aseverado por la Juez de instancia al considerar que las funcionarias actuantes no podían realizar el arqueo de caja ya que no estaba autorizada bajo ninguna norma, esta Sala aprecia que el arqueo de caja es un procedimiento contable ligado a la investigación fiscal y se realiza con la finalidad de comprobar que lo asentado en los libros y demás registros y lo declarado por el contribuyente sea fiel reflejo de la realidad, y basta indicar el órgano exactor en la Providencia Autorizatoria, que se llevará a cabo una determinación fiscal (verificación y fiscalización) sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, para que el mismo tenga conocimiento del procedimiento realizado, aunado a ello en la normativa aplicable al caso Código Orgánico Tributario 2020, no exige que se indique detalladamente los pasos contables que debe aplicar la actuación fiscal, como se dijo anteriormente solo es necesario la autorización mediante la Providencia *supra* mencionada para que se realice el procedimiento de verificación sin que ello implique alguna extralimitación del funcionario actuante.

Con base en lo anterior, se verifica que el Tribunal de la causa declaró erróneamente la nulidad de la

Resolución de Imposición de Sanción identificada con el alfanumérico «SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681 /00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, dictada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT); levantada en el marco del procedimiento de verificación.

Por consiguiente, esta Alzada declara **procedente** el vicio de falso supuesto de hecho alegado por el Fisco Nacional, al considerar el Juez de instancia que las funcionarias actuantes para llevar el procedimiento de verificación, no podían realizar el arqueo de caja; en consecuencia, no hay extralimitación de las funcionarias actuantes, **con lugar** el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional y se **revoca** el fallo definitivo sobre este particular publicado en la sentencia número 026-2020 de fecha 25 de febrero de 2022, dictado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Los Andes. **Así se decide.** (Omissis...)

V DECISIÓN

Sobre la base de lo precedentemente expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela por autoridad de la Ley, declara:

1. FIRME, al no haber sido apelado por la contribuyente y no resultar contrario a los intereses de la República, la declaratoria del Juez de instancia en lo atinente a la improcedencia del alegato referido a la violación de los principios de la legalidad y de la seguridad jurídica respecto al Decreto número 4.160 dictado en fecha 13 de marzo de 2020, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria número 6.519 del mismo día, mes y año.

2. CON LUGAR el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional y **REVOCA** el fallo definitivo número 026 de fecha 25 de febrero de 2022, dictado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Los Andes.

3. Que **PROCEDE** la consulta del mencionado fallo, y conociendo de ella se **REVOCA** el pronunciamiento realizado por el Juzgado de instancia relativo a la declaratoria del fallo de instancia atinente a la violación a la garantía del debido proceso en el cálculo de las sanciones, esgrimido por la recurrente, así como el vicio de inmotivación del acto administrativo, dictado con motivo a que en dicho acto «(...) *no se señala el tipo de cambio aplicable en la imposición de sanciones*».

4. SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Bombas Táchira C.A., contra la Resolución de Imposición de Sanción Resolución de Imposición identificada con el

alfanumérico «SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/2020/IVA/00681/00042», de fecha 28 de enero de 2021, notificada el 15 de marzo de ese mismo año, dictada por la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Por consiguiente, el acto administrativo impugnado queda **FIRME**.

5.- Se condena en costas procesales a la empresa Bombas Táchira C.A, conforme a lo expresado en esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. 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, al primer (1°) día del mes de noviembre del año dos mil veintidós (2022). Años 212° de la Independencia y 163° de la Federación.

«(Omissis...)»

En fecha primero (1°) de noviembre del año dos mil veintidós, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00655.

«(Omissis...)»

MISCELÁNEAS

**RESOLUCIÓN TÉCNICA APROBADA EN LA ASAMBLEA
GENERAL DEL CIAT, N.º. 56
26 al 27 de abril de 2022
Virtual**

La 56ª Asamblea General del CIAT:

CONSIDERANDO

1. Que el proceso de globalización de las economías ha avanzado de manera sostenida en las últimas décadas.
2. Que nos encontramos transitando la denominada «cuarta revolución industrial»-caracterizada por la internet de las cosas, la computación en la nube, la realidad aumentada, la robótica o la impresión 3D- y que nos aproximamos hacia la «quinta revolución industrial», donde la inteligencia artificial, la nanotecnología, la biotecnología y otros desarrollos tendrán impacto en los negocios.
3. Que a raíz de la pandemia el crecimiento del gasto público y la reducción de los ingresos tributarios han incrementado la necesidad de generar recursos tributarios.
4. Que la adhesión al Marco Inclusivo BEPS de la OCDE y al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Tributarios, implica grandes desafíos para los países firmantes, especialmente para los países en desarrollo.
5. Que la incorporación, gestión, entrenamiento y desarrollo de recursos humanos destinados a temas relacionados con la tributación internacional y otros asuntos complejos, constituye un desafío para muchas de las administraciones tributarias de países en desarrollo.
6. Que, de acuerdo con la base de datos de precios de transferencia del CIAT, la disponibilidad de información representa actualmente uno de los principales problemas que enfrentan las administraciones tributarias al momento de controlar operaciones internacionales.
7. Que contar con una relación cooperativa entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales es recomendable para abordar riesgos de manera oportuna, evitando disputas y facilitando el cumplimiento.
8. Que, a pesar de las dificultades respecto de la disponibilidad de información, los países miembros del CIAT han destinado esfuerzos para implementar estándares de transparencia e intercambio de información, e incrementado consecuentemente las redes de instrumentos que permiten dicho intercambio y la asistencia mutua internacional entre administraciones tributarias.
9. Que la implementación práctica de los procedimientos de obtención y administración de la información sobre beneficiarios finales es un reto para muchas administraciones tributarias y que su potencial en la lucha contra la evasión fiscal la convierten en una herramienta fundamental para todos los países.

10. Que la aplicación efectiva de los mecanismos de asistencia mutua internacional supone un reto significativo.
11. Que la colaboración internacional es clave para desarrollar mecanismos de acceso a información pública disponible en otros países, que sean útiles para abordar el control tributario de transacciones internacionales.
12. Que la adopción de enfoques de gestión de riesgos aún más precisos y eficientes en la administración tributaria resulta necesaria, particularmente para el control del cumplimiento tributario de las transacciones internacionales.
13. Que la litigiosidad que se genera a raíz de casos que involucran operaciones internacionales es muy significativa.
14. Que los enfoques preventivos y mecanismos efectivos de resolución de controversias son clave para aplicar adecuadamente la legislación y los tratados tributarios y lograr sus propósitos.
15. Que es necesario fortalecer la cooperación entre las administraciones tributarias y las autoridades encargadas de combatir los delitos financieros, tales como el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la corrupción.

La Asamblea General,

DECLARA

Recomendar a las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT que, de acuerdo con sus posibilidades, contextos, competencias y facultades, consideren los siguientes asuntos:

Primero: cooperación internacional, asistencia mutua entre administraciones tributarias y acceso a información.

1. Considerar la necesidad de revisar los procedimientos para poder acceder de manera oportuna y directa a información relevante de acuerdo con los marcos legales de cada Estado.
2. Evaluar vías de mejora en el uso de la información obtenida por la administración tributaria en el ámbito local e internacional para asistir a las autoridades encargadas de investigar y combatir delitos financieros.
3. Promover la disponibilidad de información de comparables para atender casos de precios de transferencia, entre otros aspectos relevantes.
4. Potenciar los mecanismos de asistencia mutua de acuerdo con las legislaciones nacionales y bajo los instrumentos internacionales disponibles, con el ánimo de aprovechar los beneficios que reportan procedimientos de cooperación tales como las auditorías conjuntas o simultáneas, la presencia de funcionarios en el exterior, el traslado de documentos o la asistencia internacional en cobranza de tributos.
5. Aprovechar la información disponible derivada del «Reporte Común

- Estándar» y el «Reporte País por País», para mejorar la gestión de riesgo, así como evaluar otros datos que podrían intercambiarse automáticamente.
6. Impulsar mecanismos basados en estándares internacionales para que las administraciones tributarias obtengan, dispongan, accedan e intercambien información sobre el beneficiario final.
 7. Potenciar la iniciativa del CIAT sobre acceso a información pública para el control tributario y de la «Base de Casos Transnacionales de Erosión de la Base Imponible», para facilitar la identificación y el análisis de casos de evasión, elusión y fraude.
 8. Promover, dentro de los marcos legales existentes en cada país, el intercambio de información y la cooperación a nivel horizontal entre entidades de cada Estado.
 9. Valorar la posibilidad de promover la suscripción en el futuro de la Declaración de Punta del Este, en el caso de las administraciones tributarias todavía no adheridas a la misma.

Segundo: identificación y gestión de riesgos de incumplimiento.

1. Implementar enfoques basados en gestión de riesgos para administrar grandes contribuyentes, que permitan definir acciones de tratamiento acordes al comportamiento de éstos y obtener retroalimentación para implementar mejoras con base en resultados.
2. Participar, siempre con un estricto cumplimiento de los estándares de confidencialidad vigentes en cada país, en iniciativas internacionales orientadas a compartir esquemas de planeamiento tributario internacional nocivo identificados por administraciones tributarias y discutir acciones para identificarlos y abordarlos.
3. Considerar la implementación de acciones orientadas a intercambiar información que permita gestionar riesgos de incumplimiento de empresas multinacionales, como las contempladas en el Plan de Acción BEPS, así como compartir las mejores prácticas sobre aquellas ya implementadas.

Tercero: relación entre la administración tributaria y los contribuyentes.

1. Evaluar la posibilidad de adoptar iniciativas orientadas a optimizar la relación entre el fisco y el contribuyente y facilitar el cumplimiento voluntario, a través de canales de comunicación optimizados y de iniciativas de cumplimiento cooperativo nacionales o internacionales.
2. Promover la adopción por parte de los contribuyentes de iniciativas que impacten positivamente en el gobierno corporativo de las grandes empresas, como códigos de ética o informes de transparencia, con el ánimo de fomentar un mayor cumplimiento tributario.
3. Crear espacios de diálogo con agrupaciones de empresas o asociaciones que representen sectores económicos, a efectos de conocer sus modelos de

negocio, cadenas de valor e intercambiar inquietudes.

Cuarto: mecanismos de prevención y resolución de disputas en el marco de los convenios para evitar la doble imposición y cooperación técnica con la justicia en el ámbito tributario.

1. Abordar enfoques preventivos y explorar mecanismos para resolver disputas que se lleven a cabo en forma oportuna, eficiente y eficaz, creando los procedimientos y mecanismos para, en la medida de lo legalmente posible, resolver el conflicto tributario en sede administrativa. Evaluar la posibilidad de que las administraciones tributarias cooperen o fortalezcan su cooperación, dentro del más absoluto respeto a la independencia de las diferentes instancias, con el poder judicial o la justicia administrativa, con la finalidad de mejorar el conocimiento técnico de los conflictos abordados.
2. Desarrollar aclaraciones de procedimiento que, dentro del ámbito de competencia de las administraciones tributarias de cada país, brinden certeza a los contribuyentes y a la propia administración tributaria sobre cómo proceder en casos relacionados con operaciones internacionales.

Quinta: colaboración técnica en materia de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

1. Recopilar y analizar la información relevante, en el ámbito de competencias y conocimiento de las administraciones tributarias, para la posible revisión por parte de las instancias responsables en cada país de los convenios para evitar la doble imposición, a efectos de actualizar sus cláusulas de cooperación y resolución de disputas, prevenir abusos de los contribuyentes al tratar de aplicarlos e implementar mecanismos que permitan proteger la base imponible.
2. Promover la disponibilidad de vías de colaboración técnica desde el ámbito de la administración tributaria dirigidas a las instancias y organismos responsables del diseño de la política de tributación internacional y de la negociación de los convenios para evitar la doble imposición, que les permita conocer la experiencia de las administraciones tributarias en su aplicación práctica.

Sexta: economía digital.

1. Continuar ajustando los procedimientos administrativos y la gestión de recursos para que la administración tributaria afronte los retos de la economía digital y las posibles vías de coordinación surgidas de las iniciativas mundiales en marcha.

**ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO
XIX JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
«DERECHO TRIBUTARIO Y CONTABILIDAD»**

Relator General: Dr. Humberto Romero-Muci
21 y 22 de noviembre de 2022
Centro Cultural Chacao/Caracas

IFA 2023 Cancun

We are delighted to invite you to our 75th Congress of the IFA in Cancún, Mexico.

Our congress will take place from October 22 to 26, 2023, in the heart of the Mayan Riviera, where we will put together the latest scientific topics, as well as a variety of social and cultural activities providing a unique opportunity to enrich us personally and professionally.

Our venue will be the Moon Palace Arena Convention Center, an extraordinary and safe complex that provides a great opportunity for excellent business interaction. International tax practitioners, judges, adjudicators, academics, and representatives of numerous governmental and non-governmental organizations will have a unique forum to exchange, debate, meet and interact with friends, colleagues, sponsors, and exhibitors.

Prepare to explore Cancun and the Mayan world and get immersed in the cradle of the Mayan civilization, rich in history and irresistible nature; it is a paradise for nature lovers and adventure seekers. So whether before or after our IFA Congress, take time to enjoy our world-famous beaches, culture, amenities, and nightlife as Cancun offers a wide range of activities for visitors of all ages, from a splendorous landscape to a visit to the mystical ruins.

We are looking forward to seeing you in Cancun!

Scientific Programme (preliminary programme)

Main subjects

1. Sharing and shifting of corporate losses – The new profit shifting?
General reporters: René Matteotti (Switzerland).
2. Good faith in domestic and international tax law
General reporters: Craig Eliffe (New Zealand) and Sjoerd Douma (Netherlands).

Valor de la Unidad Tributaria

Año	Núm. Gaceta Oficial	Fecha Publicación	Valor U.T
2022	42.359	20/04/2022 Bs. 0,40
2021	42.100	06/04/2021	20.0000 Bs.
2020	41.839	13/03/2020	1.500 Bs.
2019	41.597	07/03/2019	50 Bs.
2018	41.479	11/09/2018	17 Bs.S
2018	6.383	20/06/2018	1.200 Bs.
2018	41.388	02/05/2018	850 Bs.
2018	41.351	01/03/2018	500 Bs.
2017	6.287	24/02/2017300 Bs.
2016	40.846	11/02/2016	177 Bs.
2015	40.608	25/02/2015	150 Bs.
2014	40.359	19/02/2014	127 Bs.
2013	40.106	06/02/2013	107 Bs.
2012	39.866	16/02/2012	90 Bs.
2011	39.623	24/02/2011	76 Bs.
2010	39.361	04/02/2010	65 Bs.F
2009	39.127	26/02/2009	55 Bs.F
2008	38.855	22/01/2008	46 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 Reimpresión 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 Reimpresión 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

8/ 2022 Versión Digital

Revista arbitrada venezolana
de Ciencias Tributarias
Decanato de Investigación y Postgrado

Director-Editor: Jesús Manuel Oliveros Márquez

INDICE ACUMULADO

ESTUDIOS

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

MISCELÁNEAS

ESTUDIOS

- ACOSTA RAMÍREZ, Yamile Karina.
- La Imposición a los Dividendos de las Instituciones Financieras en la Legislación Venezolana. **XII**, (2002-2003), 217-275.
- ALFONSO, Rosa M^a y GUERVOS, María Ángeles.
- *Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria*. **II**, (diciembre 1996), 43-66.
- ALFONSO GALAN, Rosa María.
- Las vías de revisión en materia tributaria y algunas cuestiones sobre la litigiosidad en el ordenamiento tributario español. **XIX**, (2010), 11-40.
- ALTAMIRANO, Alejandro.
- *Criterios de Graduación para la aplicación de sanciones tributarias. Limitación a la discrecionalidad de la Administración Tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 131-154.
- ALVAREZ, Juan Manuel y CORTI, Horacio G.
- *La inconstitucional en cadena de la Ley 24.629 al Decreto 618/97*. **VII**, (junio 1999), 25-46.
- AMATUCCI, Andrea.
- *Il Conflitto Tra Il Diritto Internazionale Tributario Ed Il Diritto Tributario Internazionale*. **III**, (julio 1997), 53-62.
- AMATTUCCI, Andrea.
- *La enseñanza del derecho financiero. Traducción de Paolo Tufano*. **VIII**, (diciembre 1999), 13-40.
- ARAGON CORTES, Irene B.
- Configuración Jurídica de la Autonomía Tributaria en los Municipios Venezolanos. **X**, (2000), 107-136.
- ARENAS, Laura.
- Abogado egresado de la Universidad Católica del Táchira (2022). 8 Ed. Digital, **XXXI**, Ed. Ordinaria, , 9-32.
- 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.
- BARAJAS RONDÓN, Kenddy Andreina.
- La corrupción en la República Bolivariana de Venezuela y su relación con la gerencia pública y la imagen institucional bajo el enfoque de la transcomplejidad, 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 31-41.
- 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.

- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- Los fondos comunitarios y la financiación regional. **IV**, (diciembre 1997), 119-130.
- BORREGO CLAVERO, Miguel.
- El Presupuesto de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 11-22.
- BUITRAGO D, Esperanza.
- *Comercio electrónico de intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales*. **IX**, (enero 2000), 17-36.
- BUITRAGO R., Mariana del Valle, ESLAVA Z., Rolando, GONZÁLEZ JUNIOR, Hilario Alonso.
- *Operaciones de Comercio Electrónico Directo Gravadas con el Impuesto al Valor Agregado Venezolano*. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed Ordinaria, (2017), 39-52.
- BRAVO G., Juan de Dios.
- *Tributos territoriales*. **VIII**, (diciembre 1999), 95-134.
- CALDERON SANCHEZ, Ana Beatriz.
- Aspectos Controvertidos del “Juicio Ejecutivo Tributario”. **XV**, (2005), 27-49.
- CANCELA REY, Carmen.
- Impuesto al Dividendo. **X**, (2000), 99-106.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel.
- Nociones Básicas del Tratado para evitar la Doble Tributación entre el Reino de España y Venezuela. Análisis de las Principales Cláusulas del Tratado con especial énfasis de los efectos para residentes de España haciendo negocios en Venezuela. **XVII**, 83-100.
- CARDENAS CARDENAS, Gilberto.
- Una aproximación del Régimen Fiscal Suizo con especial referencia a las Sociedades Holding. **XX**, (2011), 29-63.
- CÁRDENAS CÁRDENAS, Gilberto y TOBES PORTILLO, Paloma.
- El Régimen Especial Tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España. **XXII**, (2013) 47-71.
- CAÑAL, Francisco. España.
- Análisis de jurisprudencia sobre prescripción de deudas tributarias. **IV**, (diciembre 1997), 69-74.
- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal.
- *Impuesto de Explotación o Regalía*. **I**, (junio 1996), 59-68.
- CARMONA, Juan Cristóbal y MELONE, Massimo.
- *Régimen de recuperación de créditos fiscales por parte del contribuyente exportador en el impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor*. **III**, (julio 1997), 101-134.
- CARRERO A., José Antonio.
- Las Aduanas Coloniales Venezolanas. **VI**, (diciembre 1998), 207-228.
- CARRERO A., José Antonio.
- *Globalización y recurso de incumplimiento*. **VII**, (junio 1999), 205-212.
- CASADO OLLERO, Gabriel.
- *La Constitución y el derecho financiero: La constitucionalización de la justicia en el gasto público*. **VII**, (junio 1999), 67-80.
- CASTRO NIETO, Gilmer Yovanni.
- *Gerencia tributaria en Venezuela*. **I**, (junio 1996), 259-268.
- CHAMORRO, José Antonio.
- La Configuración Constitucional de los Recursos Tributarios de las Entidades Territoriales intermedias. Los casos de España y Venezuela. **XI**, (2001), 9-21.
- CLAVERO R, Omer E.
- *Evaluación de impacto económico de los Tratados Internacionales suscritos por Venezuela para evitar la doble Tributación en Impuesto sobre la Renta en las empresas situadas en el Municipio Maracaibo período 1997-1998*. **IX**, (enero 2000), 213-250.
- COLMENARES, Gustavo.
- *Impuesto Inflacionario y “Efecto*

- Olivera-Tanzi*": *Una aplicación al caso de Venezuela*. **IX**, (enero 2000), 91-112.
- CONTRERAS MUÑOZ, Mariela.
- La Planificación Tributaria y su relación con las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. **XVIII**, (2009), 169-206.
- CORTES J., Rosa María.
- *Las prestaciones sociales como patrimonio del trabajador y su transmisión a los herederos*. **III**, (julio 1997), 159-164.
- CUERVÓS MAILLO, María Ángeles.
- Medidas fiscales sobre la dependencia y la discapacidad en la Unión Europea y en España. **XIX**, (2010), 239-270.
- CUEVAS CONTRERAS, Tomás y CARRILLO SÁNCHEZ, Laura Grisela.
- Tributo, Fideicomiso y Turismo. Examen del Impuesto de Hospedaje como Efecto en la Actividad Turística en Chihuahua y Distrito Federal en México. **XXII**, (2013), 23-45
- CUEVAS QUEZADA, Raúl.
- *Análisis Constitucional de la negativa ficta en la legislación fiscal Mexicana*. **VII**, (junio 1999), 13-24.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *Armonización Fiscal en los procesos de Integración Económica*. **II**, (diciembre 1996), 67-104.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- *La Globalización de la economía y su incidencia en el Tratamiento impositivo bajo el principio de la renta mundial*. **III**, (julio 1997), 27-40.
- DÍAZ, Vicente Oscar.
- Reflexiones sobre el carácter extrafiscal de la tributación. **IV**, (diciembre 1997), 105-116.
- DURÁN R., Maryan Karina.
- La Consulta en el Código Orgánico Tributario. **VI**, (diciembre 1998), 175-204.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La clausura de establecimiento por ilícitos formales tributarios en Venezuela y el Derecho Constitucional a la Defensa. **XIII**, (2004), 93-132.
- DURÁN Ramírez, Maryan Karina.
- La Obligación Tributaria. **XXII**, (2013), 9-22.
- ESCALANTE DUQUE, Marisol.
- Tratamiento Tributario y Contable de los dividendos según la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana de 1999. **X**, (2000), 73-98.
- ESLAVA ZAPATA, Rolando, BUITRAGO RODRÍGUEZ, Mariana del Valle, GONZALEZ JÚNIOR, Hilario Alonso.
- La Presentación extemporánea de la Declaración Sucesoral The Untimely Presentation from the Declaration Probate. **XXV**, (2016), 9-30.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena*. **II**, (diciembre 1996), 23-42.
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria*. **III**, (julio 1997), 65-80.
- FARRERAS R., 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 Maria.
- 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 confisca-*

- toriedad 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.*
- MOLINA ROSALES, Hillary Grabiela
- *Las Políticas Fiscales de Venezuela y Argentina con Respecto al Fenómeno Inflacionario. 7 Ed. Digital, XXX, Ed. Ordinaria, (2021) 31-50*
- 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.*
- MORA ESPAÑA Nick, ROA ROJAS Ingrid, VILLALBA G. Leonardo E.
- *Los Precios Fiscal en Países de Alto Riesgo País e Hiperinflación: Valoración del Ajuste del Capital Circulante para Empresas Vinculadas una mirada desde Venezuela. 6 Ed. Digital, XXIX Ed. Ordinaria, (2020), 9-36*
- 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.
- OLIVEROS MÁRQUEZ, Jesús Manuel
- Generalidades sobre Ética y la Tributación. 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 43-59.
- 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 G, Adrian , VILLALBA G. Leonardo E., GUILLEN, Gladys Maribel.
- Axiología Textual Tributaria en las Alcaldías Públicas Municipales del Estado Carabobo. 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 9-30.
- PACHECO G, Adrian , VILLALBA G. Leonardo E., GUILLEN, Gladys Maribel.
- Ejes Epistemológicos: un Modo de Abordar la Investigación en Gerencia y Tributación. 5 Ed. Digital, **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019), 9-36.
- PACHECO SOTILLO, Mariohr.
- La ejecución de Sentencia en el Proceso Contencioso Tributario por repetición de pago en Venezuela. **XX**, (2011), 65-93.
- PAGÈ I GALTÉS, Joan.
- La configuración Latinoamericana en Materia de Notificaciones Tributarias. **XII**, (2002-2003), 7-74.
- PALACIOS M., Leonardo.
- Interpretación de las normas sobre los efectos del pago del dozavo como anticipo en el Impuesto a los Activos Empresariales. **IV**, (diciembre 1997), 25-36.
- PALACIOS REQUENA Rafael F.
- Los Tributos y su Significación IUSE conómica Economía Tributaria. 6 Ed. Digital, **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 37-48
- PALMAR dE BALZA, Janet Vanessa, OLIVEROS MÁRQUEZ, Jesús Manuel.
- Una Aproximación a la Tributación Medio Ambiente. 6 Ed. Digital, **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 49-60
- PALMAR dE BALZA, Janet Vanessa, OLIVEROS MÁRQUEZ, Jesús Manuel.
- Una Aproximación a la Tributación Medio Ambiente. Ecotributo (II) 7 Ed. Digital, **XXX**, Ed. Ordinaria, (2021), 51-61
- PEREZ MORENO, SALVADOR, GARCIA LIZANA, Antonio.
- Keynes y la Incidencia de la distribución de la Renta en el consumo: El caso de la Política Fiscal Redistributiva en España. **XV**, (2005), 51-71.
- PÉREZ VALENCIA, Maritza Tatiana.
- La Política Fiscal en el Ecuador Análisis Teórico de los Tributos. **XII**, (2002-2003), 191-215.
- PERNÍA REYES, Mauricio Rafael.
- La Naturaleza Jurídica de las Ventajas Especiales Mineras en Venezuela. **XXIV**, (2015), 87-102.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Nuevos Retos para el Talento Humano y la Gestión Gerencial en el Área Tributaria. **XXV**, (2016), 38-49.
- PINA FANEITE, Freddy Orlando, VILLALBA GONZÁLEZ, Leonardo Ernesto.
- Implicaciones de la Cultura Tributaria y Responsabilidad Social Empresarial hacia el Entorno Socio Comunitario del Trabajador en Venezuela. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2016), 9-19.
- PORRAS, Carmen.
- *Responsabilidad del Comisario en las Sociedades Mercantiles. IX*, (enero

- 2000), 123-129.
- PORTILLO F., Edín José.
- *Aspectos resalantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributa-ción y prevenir...* **VII**, (junio 1999), 139-194.
- PULGAR LEÓN, Aidé y GONZÁLEZ GALARZA, José Luis.
- Improcedencia del cobro de los intereses moratorios en la admisión temporal. **XIX**, (2010), 65-88.
- PULGAR, Lissbeth.
- *Los Tratados sobre doble imposición en las negociaciones internacionales de inversión.* **VII**, (junio 1999), 195-204.
- PLAZAS, Mauricio A.
- *Los Tributos vinculados.* **VIII**, (diciembre 1999), 41-92.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro.
- Amparo tributario o tributos amparados en el impuesto a las ventas al mayor. **III**, (julio 1997), 43-50.
- RANGEL GUERRERO, Christi.
- Instrumento fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. **XIII**, (2004), 133-154
- RIGHETTINI, T. y GUTIÉRREZ, V.
- Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady. **III**, (julio 1997), 135-148.
- RIOS HERNÁNDEZ, Wilman José.
- El Cobro Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano (2014) y la Inminente Violación de Derechos Constitucionales 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 21-37.
- RIVAS NIETO, Estela.
- La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
- Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
- El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.
- RODRIGUEZ F, Nancy Lorena.
- *Los Tributos derivados de la Explotación de Minerales no Metálicos transferidos al Estado Táchira.* **IX**, (enero 2000), 169-197.
- RODRÍGUEZ, José Gregorio.
- *El arbitraje como medio de defensa del contribuyente e instrumento de recaudación efectivo para...* **VII**, (junio 1999), 99-116.
- RODRÍGUEZ, Ramón Luis.
- *En torno a la retroactividad de normas tributarias.* **II**, (diciembre 1996), 177-206.
- RODRÍGUEZ SALÓM, Román.
- Descentralización y tributación. **I**, (junio 1996), 119-142.
- ROJAS SABORÍO, Ingrid.
- *El Decreto-Ley en materia 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, Estefany.
- Análisis Estructural del Impuesto al Valor Agregado y su Aplicabilidad al Comercio Electrónico Nacional 7 Ed. Digital, **XXX**, Ed. Ordinaria, (2021), 9-29.
- SÁNCHEZ, Estefany.
- Precisión de los Criterios de Vinculación Fiscales Aplicables al Comercio Electrónico Internacional con Referencia al Impuesto al Valor Agregado 8 Ed. Digital, **XXXI**, Ed. Ordinaria, (2022), 33-53.
- 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.
- PALMAR DE BALZA, Janet Vanessa y OLIVEROS MÁRQUEZ, Jesús Manuel
- Aproximación a la Tributación Medio Ambient. **XXIX**, (2020), 49-6.1
- URQUIZU CAVALLÉ, Angel.
- Beneficios Fiscales por hijos a Cargos en España: Evolución en la Tributación sobre la Renta de las Personas Físicas. **XII**, (2002-2003), 105-146.
- VALDÉS COSTA, Ramón.
- *Las empresas multinacionales ante el Derecho Tributario*. **I**, (junio 1996), 9-20.
- VARGAS 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 economía 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: Líneas 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 Holográfica y Metaconocimiento Tributario bobo. **XXIV**, (2015), 103-125.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G., Adrian.
- Sujeto Tributario, Histórico y Social la Trilogía Necesaria. 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 53-72.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys, MCs. PACHECO G., Adrian.
- Ética y Tributación ¿Una Cuestión de Cultura?. 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 73-94.
- VILLALBA G., Leonardo E., PACHECO G, Adrian, GUILLEN, Gladys Maribel.
- Cultura Tributaria y su Discurso Teórico, 4 Ed. Digital, **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018), 61-82.
- VILLALBA G., Leonardo E., GUILLEN, Gladys, M. PACHECO G., Adrian.
- Analisis Teórico como Sustento Discursivo en la Cultura Tributaria, 5 Ed. Digital, **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019), 37-55.
- VILLEGAS MORENO, José Luis.
- Configuración de las Haciendas locales en la Constitución de 1999 **X**, (2000), 9-26.
- VISO, Angel Gabriel.
- Reflexiones sobre las unidades tributarias. **III**, (julio 1997), 149-158.
- VRASMATAS, Jenny- HULETT R., Neyi Lizzet.
- Compendio Legal Tributario para los Servicios de Telecomunicaciones. **XVIII**, (2009), 145-167
- ZAMBRANO CASANOVA, Cristhina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- Inconstitucionalidad de los principios del Derecho Tributario sobre el gravamen de los dividendos establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. **XVIII**, (2009), 59-82.
- ZAMBRANO CASANOVA, Cristhina - HULETT RUBIO, Neyi Lizzet.
- El Comercio Informal: Cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al valor Agregado. **XXIII**, (2014), 9-24.
- ZAMBRANO OROZCO, Atadid De-

sirre.

- Impacto de las Perpectivas de Producción de Conocimiento sobre las

Ciencias Administrativas. **XXV**, (2016), 31-37.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- Constitucionalidad de la Resolución Nº 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 TRIBU-TACIÓN AL SECTOR DE TELECOMU-NICACIONES.

- 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 CIE-

RRE DE ESTABLECIMIENTO

- Acción de Amparo Constitucional, **XIV**, (17/09/2004), 330-365.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE INSTANCIA Y DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA.

1. Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.
 - Sentencia del 28 de marzo del 2000 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario que declara la inconstitucionalidad de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Iribarren del Estado Lara. **XI**, (2001), 183-184.

SENTENCIA N° 318 DEL 06-02-96 DEL TRIBUNAL SUPERIOR QUINTO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

- Caso Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (2001), 185-187.

2. Tribunal Supremo de Justicia.

SENTENCIA N° 1649.

- Tribunal Superior en lo contencioso. Caso Spermecardo las Veinticuatro Horas **XVIII**, (mayo 2009), 284-291.

SENTENCIA N° 2079

- Ratificando la Sentencia N° 318 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario ya citada. Universidad Católica del Táchira (UCAT). **XI**, (03-10-2001), 191-193.

SENTENCIA N° 2158

- Sala Político Administrativa. Caso: Hilados Flexilón **XI**, (10-10-2001), 195-202.

SENTENCIA N° 191.

- Extracto de Sentencias de la Sala Político - Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia. **VII**, (junio 1999), 279-303.

SENTENCIA N° 301.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**. (2007), 125-150.

SENTENCIA N° 390.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVII**. (2007), 150-159.

SENTENCIA N° 191.

- Sentencias de la Sala Constitucional. Tribunal Supremo. de Justicia. **XVIII**, (febrero 2009), 254-266.

SENTENCIA N° 00257.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cervecería Regional, C.A. **XVIII**, (junio 2008), 239-245.

SENTENCIA N° 00471.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Carbones de la Guajira, S.A. **XVIII**, (abril 2009), 267-284.

SENTENCIA N° 00943.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Sucesión de Antonio Valentino Imunti. **XVIII**, (junio 2009), 292-301.

SENTENCIA N° 00964.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Pandock, C.A. **XVIII**, (junio 2009), 301-309.

SENTENCIA N° 00991.

- Sala Político administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Supply Svim, C.A. **XVIII**, (septiembre 2008), 245-255.

SENTENCIA N° 00046

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Alvona C.A. **XIX**, (2010), 321-327.

SENTENCIA N° 0235

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia **XIX**, (2010), 327-332.

SENTENCIA N° 00264.

- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Aero-panamericano C.A. **XIX**, (2010), 332-339.

SENTENCIA 0290

- Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banco Occidental de Descuento, Banco Universal, (BOD). **XIX**, (2010), 340-352.

SENTENCIA 00395

- Sala Político Administrativo. Tribunal

- Supremo de Justicia. Caso Corporación Elice 2222, C.A. **XIX**, (2010), 353-369.
- SENTENCIA 00631
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bingo Plaza, C.A. **XIX**, (2010), 370-380.
- SENTENCIA 00659
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Banavih **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 INCONSTITUCIO-

NALIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los Artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas. **XII**, (2002-2003), 499-537.

TIMBRE FISCAL COMPETENCIA.

- Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas prevalece sobre el Decreto - Ley de Timbre Fiscal. **XII**, (2002-2003), 537-557.

TRIBUTACION A EMPRESAS PETROLERAS.

- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1994-95. **I**, (junio 1996), 299-319.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **II**, (diciembre 1996), 345-367.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **III**, (julio 1997), 273-286.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1996-97. **IV**, (diciembre 1997), 177-194.

VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.

- Extracto de Sentencias de la Sala Política-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1997-98. **V**, (junio 1998),

171-189.

- Extracto de Sentencias de la Sala en Pleno de la Corte 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 parágrafo 1º Art. 16 de la Ordenanza sobre tarifas del Servicio de Aseo Urbano y Domiciliario en el Municipio Libertador del Distrito Federal del 27/07/1999. **XV**, (2005), 226-228.
- Medidas cautelares en materia tributaria: Procedimiento de apelación. **VIII**, (2005), 229-234.
- Aclaratoria del fallo: Lapso para solicitar aclaratoria, ampliación y rectificación de las sentencias. **XV**, (2005), 234-237.
- Extinción de la obligación tributaria: La Compensación. Carácter de los anticipos o dozavos del IAE como débitos fiscales. **XV**, (2005), 244-249.
- Apelación en amteria tributaria: Requisitos de procedencia. **XV**, (2005), 249-252.
- Competencia de Tribunal Contencioso Tributario Vigencia de las leyes tributarias: Competencia para conocer los recursos contra los actos tributarios de los efectos generales o particulares. Vigencia de las leyes tributarias. **XV**, (2005), 253-280.
- Regulación de competencia: Domicilio fiscal de recurrente como criterio atributivo de la competencia territorial. **XV**, (2005), 281-285.
- Medidas Cautelares en materia tributaria: Requisitos de Procedencia. **XV**, (2005), 285-293.
- Acumulación de procesos transacción Tributaria: Supuestos de procedencia en la acumulación de procesos. Requisitos concurrentes para la admisión de la transacción tributaria. **XV**, (2005), 293-297.

- Amparo tributario y amparo constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal: Diferencia entre las acciones de Amparo Tributario y Constitucional. Notificación al Síndico Procurador Municipal. **XV**, (2005), 297-305.
 - Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencia de la deducción de créditos fiscales: Régimen fiscal de mercancías en Puertos Libres. Improcedencias de la deducción de créditos fiscales. **XV**, (2005), 305-328.
- DECLARACION A LA ADMINISTRACION ADUANERA.**
- Obligación general de declarar a la Administración aduanera la mercancía objeto de importación y exportación Diferencia entre Derecho 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.
- COMPETENCIA DE LA SALA POLITICO ADMINISTRATIVA.**
- La competencia para conocer de los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria de carácter autorizador - como lo son las licencias para el expendio de bebidas alcohólicas -, corresponde a los Juzgados Superiores Estadales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. (2016) **XXV**, 53-62.
- SALA CONSTITUCIONAL**
- La interpretación constitucional de la sentencia n.º 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012 respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó. (2016) **XXV**, 63-81.
- SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA**
- Ingresos brutos por operaciones con títulos de deuda pública y por diferencial cambiario no deben incluirse en la base imponible del impuesto a las

- actividades económicas. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 97-145.
- SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA**
- Es una obligación de la Administración Tributaria realizar un análisis previo a la admisión del recurso jerárquico según las causales establecidas en el Código Orgánico Tributario sin que ello represente un límite al derecho fundamental al libre acceso a la justicia. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 146-155.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- El abono en cuenta consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 155-164.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- En la figura de la responsabilidad solidaria regulada especialmente tanto en el Código Orgánico Tributario, como en el Código Civil, el obligado solidariamente lo está al lado o junto al contribuyente, de manera que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados existir. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 164-170.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Cuando concurren dos o más ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave, aumentada con la mitad de las otras sanciones. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 85-96.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- Para la determinación del enriquecimiento neto gravable y las deducciones permitidas respecto de éste, las pérdidas que se generasen en el ejercicio gravable de los bienes utilizados por los contribuyentes para la producción de su enriquecimiento tales como las verificadas por casos de destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hubieren sido compensadas por seguros u otras indemnizaciones y no fuesen imputadas al costo de las mercancías o de los servicios. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 97-111.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- No resulta apropiado aplicar en forma directa, en los términos del artículo 79 del Código Orgánico Tributario vigente, la noción del delito continuado a la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos formales derivados del impuesto de tipo valor agregado, ya que el hecho punible y la forma de imponer la sanción han sido adecuadas a los términos previstos en el artículo 101 eiusdem, con apego a los elementos en que ocurre el hecho imponible en el mencionado tributo, es decir, por cada período mensual o ejercicio fiscal 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019). 58-74.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- El derecho a la recuperación de créditos fiscales sólo está limitado en el tiempo por la prescripción de cuatro (4) años que al efecto dispone el artículo 55 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, no pudiendo el órgano exactor negar el crédito fiscal por el hecho de que las facturas tengan una

fecha anterior al período investigado y menos, como ocurrió en el caso de autos mediante el cual el crédito haya sido registrado con un mes distinto al que corresponde. 5 Ed. Digital. **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019). 75-85.

SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

- El efecto producido con la interrupción de la prescripción, es que el lapso transcurrido desaparece y se inicia un nuevo período prescriptivo a partir de la realización del acto interruptivo, mientras que al ocurrir una causal de suspensión de la prescripción, el tiempo transcurrido hasta entonces permanece vigente y se computa con el que continúa a partir del momento en que cesa la suspensión. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019). 86-98.

SALA CONSTITUCIONAL

- Suspensión por el lapso de noventa (90) días de la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los concejos municipales y consejos legislativos de los estados que establezcan algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, así como cualquier decreto o acto administrativo de efectos generales dictado con la misma finalidad, por los alcaldes o gobernadores. 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 63-66.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- En materia del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos es indispensable que la declaración sustitutiva y el pago de la obligación tributaria sea oportuno, vale decir, dentro de dicho lapso de tiempo (180 días), debido a que las modificaciones realizadas por el contribuyente en la declaración

sustitutiva repercuten en el pago de la obligación tributaria. 7 Ed. Digital. **XXX** Ed. Ordinaria, (2021). 65-72.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Consideraciones sobre el instituto jurídico de la prescripción en materia tributaria, inclusive los supuestos de interrupción y de suspensión. 7 Ed. Digital. **XXX** Ed. Ordinaria, (2021). 73-82.

SALA CONSTITUCIONAL

- Levantamiento de la suspensión de la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los concejos municipales que establezcan algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria. 7 Ed. Digital. **XXX** Ed. Ordinaria, (2021). 82-95

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Sala Político-Administrativa Consideraciones sobre la potestad tributaria de los municipios en materia de juegos y apuestas hípcas. 7 Ed. Digital. **XXX** Ed. Ordinaria, (2021).. 95-115.

SALA CONSTITUCIONAL

- Irrecorable por vía de acción de amparo constitucional una notificación electrónica realizada por la Administración tributaria relativa a la Resolución Culminatoria del procedimiento administrativo. 7 Ed. Digital. **XXX** Ed. Ordinaria, (2021). 116-128.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- La remisión del expediente administrativo implica una incorporación en su conjunto del sumario de todas las actuaciones vertidas a lo largo del procedimiento administrativo, aun así de no haber sido consignado el mismo, de igual manera es una obligación del Juzgado de instancia considerar toda la información que se encuentre en las actas procesales,

aporportada por las partes en el juicio contencioso tributario. Procedencia de la actualización monetaria y de los intereses moratorios en los actos tributarios definitivamente firmes . 8 Ed. Digital. **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022). 57-63.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- No forma parte de la base gravable del aporte de la contribución al INCES las horas extras y remuneraciones extraordinarias por no ser parte del salario normal. 8 Ed. Digital. **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022). 64-73.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Comiso sobre vehículo importado bajo el régimen de equipaje de pasajeros. Condiciones exigidas por la Resolución N° 924 del 29 de agosto de 1991, el Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio del Poder Popular de Economía, Finanzas y

Comercio Exterior (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 34.790, de fecha 3 de septiembre de 1991), mediante la cual se establecieron los requisitos y condiciones que deben cumplirse a los fines de la importación de vehículos bajo el régimen de equipaje de pasajeros. 8 Ed. Digital. **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022). 74-84.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- El procedimiento de verificación tiene como fin revisar y comprobar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en aras de constatar la correcta determinación del tributo, y de resultar necesario, realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar . 8 Ed. Digital. **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022). 84-94.

MISCELÁNEAS*

- A Paul SIBILLE, in perpetuam 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.

* 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.

- I**, (junio 1996), 323-323.
- Doctorado en Derecho Tributario de la Red Francisco de Vitoria del Programa Alfa de la Unión Europea. **V**, (junio 1998), 201-203.
 - El Régimen Tributario en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **X**, (2000), 185-190.
 - El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
 - En las exenciones del Impuesto sobre la Renta el contribuyente lo que deja de cumplir es sólo el pago. **III**, (julio 1997), 305-306.
 - Fernández Torres, Juan Ramón. La formación histórica de la jurisdicción contencioso-administrativo (1845-1868), Civitas, Madrid, 1998, 665 páginas. **VIII**, (diciembre 1999), 407-408.
 - Fichas bibliográficas. **VIII**, (diciembre 1999), 413-468.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC) en Venezuela. **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
 - Índice de Precios al Consumidor (IPC), **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
 - La defensa del contribuyente frente a la Administración. **VI**, (diciembre 1998), 315-320.
 - La enseñanza del Derecho Tributario (Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario de Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 377-387.
 - La gestión de los tributos locales aspectos competenciales. **VIII**, (diciembre 1999), 403-406.
 - La simplificación del ordenamiento tributario (Desde la perspectiva constitucional). **VIII**, (diciembre 1999), 389-393.
 - La Utilidad del Gasto Público y el Sistema de Control en los Gobiernos locales. **X**, (2000), 179-183.
 - Más del 80% de los derechos litigiosos los pierde el Fisco en los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario. **I**, (junio 1996), 324-325.
 - Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 331-334.
 - Palabras pronunciadas por el Rector de la Universidad Católica del Táchira José del Rey Fajardo con ocasión del acto de conferimiento del doctorado Honoris Causa al maestro Salmantino Dr. Eusebio González. 6 de diciembre de 1999. **VIII**, (diciembre 1999), 409-411.
 - PANIANGUA SOTO, F.: Impuesto sobre la propiedad inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos. **V**, (junio 1998), 193-197.
 - Pérez de Ayala, José L.: Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español. **III**, (julio 1997), 298-300.
 - Peris García, Purificación: La Comprobación de valores y las garantías jurídicas del contribuyente. **III**, (julio 1997), 301-304.
 - Programación de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. **I**, (junio 1996), 323-323.
 - Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria de Juan López Martínez. **I**, (junio 1996), 327-330.
 - Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, **XIV**, (septiembre 2004), 369-376.
 - Revistas Tributarias, Revistas en canje, Intercambio Académico, Repr. Acad. en España, Red Temática. **III**, (julio 1997), 289-293.
 - Semblanzas: Eusebio González García. **IV**, (diciembre 1997), 199-209.

- Semblanzas: Ilse van der Velde Hedderich. **V**, (junio 1998), 205-206.
- Seminario permanente de investigación en Ciencias Fiscales. **IV**, (diciembre 1997), 197-197.
- Tasas de interés promedio de los seis principales Bancos Comerciales en Venezuela, (excluidas tasas preferenciales). **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
- Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIII**, (junio 1997 a junio 2004), 258.
- Tasas de interés Promedio de los seis principales Bancos Comerciales. **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
- Tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIV**, de junio 1997 a diciembre 2004, 383-383.
- Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos conmemorativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.
- Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
- Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
- 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.
 - XXVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO SANTA CRUZ DE LA SIERRA 2016. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 173-178.
 - 2017, Rio de Janeiro, Brazil. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-178.
 - A hearty welcome to IFA Members!. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 178-179
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO MONTEVIDEO, URUGUAY. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 179-179.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 3 Ed. Digital **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017) 181-181.
 - XXX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO Montevideo, Uruguay 04 al 09 de noviembre de 2018. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-115.
 - XVI JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. Caracas, 29 al 30 de noviembre de 2018 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-115.
 - 12 de septiembre 2019 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 115-116
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 4 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 116-116.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 3 Ed. Digital **XXVII** Ed. Ordinaria, (2018) 117-117.
 - Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 101-122.
 - XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 122-125.
 - Invitación IFA2019 8–12 September 2019. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 126-126.
 - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 126-127.
 - V JORNADAS PROCESALES TRIBUTARIAS. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 127-127.
 - XVII JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 127-127.
 - CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 127-127.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 5 Ed. Digital **XXVIII** Ed. Ordinaria, (2019) 128-128.
 - Resolución Técnica aprobada en la Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) N° 54 Junio 2020. 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 69-71.
 - Comunicado de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario en Relación con el fallo de sala Constitucional del 7 de julio de 2020 que suspende por 90 días la aplicación de cualquier Tasa o Contribución creada por los Estados y los Municipios. 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 72-73.
 - XXXI Jornadas Instituto

- Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 73-73.
- IFA Virtual Programme 2020. 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 73-74.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 6 Ed. Digital **XXIX** Ed. Ordinaria, (2020), 75-75.
 - Resolución Técnica Aprobada en la Asamblea General del CIAT, N°55. 7 Ed. Digital **XXX** Ed. Ordinaria, (2021), 131-133.
 - Invitación a la primera conferencia técnica de la Red de Organizaciones Tributarias (NOT) Modalidad: Virtual. 7 Ed. Digital **XXX** Ed. Ordinaria, (2021), 133-133.
 - IFA 2021 Virtual Event. 7 Ed. Digital **XXX** Ed. Ordinaria, (2021),133-134.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 7 Ed. Digital **XXX** Ed. Ordinaria, (2021), 135-135.
 - Resolución Técnica Aprobada en la Asamblea General del CIAT, N°56. 8 Ed. Digital **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022), 97-100.
 - **Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Contabilidad** 8 Ed. Digital **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022), 101-101.
 - IFA Cancun 2023. 8 Ed. Digital **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022),101-101.
 - Valor de la Unidad Tributaria. 8 Ed. Digital **XXXI** Ed. Ordinaria, (2022), 102-102.

Normas para la presentación de artículos a ser publicados en la Revista Tribûtum

1. El material presentado debe ser inédito, entendiéndose que el mismo no ha sido publicado ni sometido para publicación en otro medio de divulgación. El Consejo Editorial se reserva el derecho de publicar de manera excepcional artículos que ya han sido publicados.
2. Los artículos deben estar redactados en programas editores que funcionen en ambiente 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 información¹.

H. Citas de páginas web

Si la cita es de carácter general se coloca el *home page* y si es de carácter especial se debe colocar en primer lugar, la dirección del *link* (sub-página) y en segundo lugar la dirección donde aparece alojada la información, *home page*. Debe indicarse también

la fecha de la consulta, entre corchetes mostrando en primer lugar el año, luego el mes y finalmente la fecha, pues las páginas web cambian, a menudo de contenido, o, incluso, desaparecen. Ejemplos:

- a. Cita de carácter general:
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
- b. Cita de carácter especial:
 - Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].
 - Haydée Barrios: El Domicilio
<http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.
www.zur2.com.fipa. [Consulta: 200, Noviembre 27].
4. Los artículos deben tener una extensión no mayor de cuarenta (40) cuartillas o páginas, escritas a espacio y medio y con un margen izquierdo de cuatro (4) centímetros. Tipo de letra: Times New Roman 12.
5. Los artículos pueden ser remitidos remitir en un archivo adjunto, a la dirección electrónica: del director de la revista correspondiente:
 - Revista *Tributum*: Director: Profesor Jesús Manuel Oliveros
joliveros@ucac.edu.ve, joliverosm@gmail.com
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página

web o en otras páginas de contenido académico o científico.

**Rules to the introduction of articles to be published on the
Revista Tribútum**

1. The material must be unpublished, understanding it had not been published or presented to be evaluated by other divulging means. The Editorial Board reserves the right to publish articles, in exceptional cases, when they have already been published.
2. Articles must be redacted in editor programs that work in Windows™ 3.0 or higher. The graphics or images that present the article must be specified with the formats or extensions where they were made (Excel™, Corel Draw™, jpg, gif, bmp, and others). In the same way, the illustrations must be numbered just after the text (Those illustrations at the end of the article will be not accepted). The journals could decide not to include them, by communication to the author or authors in advance, if they do not fulfill the technical requirements to their publication.
3. The text of the article must be redacted considering the following parameters:
 - 3.1. The first page must have:
 - a. Title of the article
 - b. Author or author's name
 - c. Academic title and institutional affiliation
 - d. Author address and e-mail
 - e. Resume no longer than 10 lines
 - 3.2. The second page must have an abstract no longer than one hundred and forty words (140), focusing on the goals, methodology, results and conclusions. At the end, the key words must be included in a maximum number of five (5).
 - a. The abstract and the key words must be written in Spanish and English.
 - b. Articles in English, French and other languages could be accepted, just in special cases. In all cases they must have the key words in Spanish and English.
 - 3.3. The text article must be structured in clearly identified sections, being the first the introduction (description of the existent knowledge, limited to the subject of the article). The sections must be identified with Roman and Arabic numerals. Each article, before section one or introduction, must have a summary where appear numbered the subjects to be discuss on the paper (sections the article was divided).
 - 3.4. If part of the material (text, graphics, images) is not original of the author or authors, is necessary that this material to be authorized by the original author (or authors) and the editor where were first published, in lack of this, the source where they were taken must be indicated.
 - 3.5. The formal citing system must be used for the bibliographic references, doing the right reference at the foot of the page numbered in Arabic numeral, following a correlative order.

The references in the footnotes will be included according to the following examples:

A. Books

Mariano Aguilar Navarro: *Derecho Internacional Privado*, VI. 4a. edición, 2a. reimpresión. Madrid. Universidad Complutense de Madrid, 1982, p.199 (o pp. 200 y ss).

Marino Barbero Santos: «Consideraciones sobre el Estado peligroso y las Medidas de Seguridad, con especial referencia al Derecho Italiano y Alemán». *Estudios de Criminología y Derecho Penal*. Valladolid. Universidad de Valladolid, 1972, pp. 13-61.

Vicente Mujica Amador: *Aproximación al Hombre y sus Ideologías*. Caracas. Editorial Vidabun, 1990.

Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. XVII edición. Buenos Aires. EUDEBA, 1981.

B. Subsequent quotations of the same book

M. Aguilar N.: *Derecho Internacional* V.II.... op. cit., p.78 y ss.

C. Collective Works

Haydée Barrios: “Algunos aspectos de cooperación judicial internacional en el sistema venezolano de derecho internacional privado”. *Libro-Homenaje a Werner Goldschmidt*. Caracas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. 1997, pp. 383-419. Si se desea citar un determinado párrafo o página se agrega: especialmente, p. 80 o pp. 95-98.

D. Journals

Gonzalo Parra-Aranguren: “El Centenario de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado”. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 85. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1992, pp. 75-100.

E. Subsequent quotations of the same article

G. Parra-Aranguren: “*El Centenario de la Conferencia...*” op.cit., pp.80-85.

F. Quotation of jurisprudence:

Corte Superior del Distrito Federal, N°..., 6-5-1969 (Jacques Torfs vs. Clemencia de Mier Garcés), Jurisprudencia Ramirez y Garay, Vol. 21, p. 163.

G. Quotation of oral testimonies and interviews

It must include the name of the person providing the information, how it was obtained, and the date:

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

This information can be provided only if it is authorized by the provider of the information .

H. Quotation of web pages

If a quote refers to an entire website (general citation), should include the reference of the home page. If is a **specific page within a website** (special citation), should include in first place, the link (sub-page) and in second place, the reference of the home page. It should also indicate the date the page was visited. This information should be in listing showing year, month, and day.

a. General quotation:

www.zur2.com.fipa. [Visited: 2008, Noviembre 27].

b. Special quotation:

- Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/tamaek.htm> 10/02/2001. www.zur2.com.fipa. [Consulta: 2008, Noviembre 27].

- Haydée Barrios: El Domicilio
<http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydip1/barrios.htm> 8/04/2002.
www.zur2.com.fipa. [Visited: 200, Noviembre 27].
4. Articles must have a maximum extension of forty (40) pages written in 1.5 space with a left margin of four (4) centimeters. The type letter will be Times New Roman 12.
 5. Articles must be sent in an attachment to the e-mail: albornoz@ucac.edu.ve, or to the e-mail of the director of the journal:
 - Revista Tachirensis de Derecho: Prof. José Luis Villegas villegas@ucac.edu.ve
 - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros joliveros@ucac.edu.ve
 - Revista Paramillo: Prof. Felipe Guerrero felipeguerrero11@gmail.com
 - Revista Derecho y Tecnología: Prof. Mariliana Rico marilianarico@yahoo.com
 6. Authors should sign an authorization (a format will be sent to this purpose) where it is specified the right of the journal, as well as the Universidad Católica del Táchira, to publish the article on this divulging means, without any economic retribution or commitment of the University with the author or authors, understanding the article is a contribution to the divulging of knowledge and technological development, cultural or scientific of the community or the country in the area where it is registered.
 7. When articles are sign by more than an author, it would be presumed that all authors have been check and approved the original text sent.
 8. The right of change of stylus that is considered convenient is reserved, once the article has been accepted by the Editorial Board for its publication.
 9. An Arbitral Committee and an Editorial Board will analyze the articles. The observance of these rules does not guarantee the publication of the article if this is not approved by these instances.
 10. The Universidad Católica del Táchira, the editor, and the Editorial Board of the journal, are not responsible of the expressed opinions by the collaborating and the articles.
 - 11 The Universidad Católica del Táchira reserves the right to distribute the contents of their journals on its website, or on other pages of academic or scientific content.

TRIBÛTUM
REVISTA VENEZOLANA DE CIENCIAS TRIBUTARIAS

Decanato de Investigación y Postgrado	8 / 2022 Versión Digital
--	---------------------------------

Revista Tributum 2022
de la Universidad Católica del Táchira
San Cristóbal - Venezuela



UCAT Edición Impresa hasta la N° 23 / 2014
Edición Digital N° 8 / 2022