



TRIBVTVM

Revista Venezolana de Ciencias Tributarias

X

UCAT

EDICIÓN DIGITAL

ENERO / DICIEMBRE 2024

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° 10 / 2024

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: 210

Revista Tribútum
Número 10 Versión Digital
Enero / Diciembre 2024

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

La edición impresa de la *Revista Tribútum* 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° 10, para efectos de continuidad del conocimiento es la N° 33 / 2024

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

Nick Mora España, Leonardo E. Villalba G.: Evaluación de los indicadores de calidad de datos en los riesgos de financiamiento implícito en las empresas con vinculación venezolanas producto de las diferencias entre mercados geográficos	9
Ingrid Roa, Leonardo E. Villalba G.: Gestión del Conocimiento en Precios de Transferencia y Economía Digital	37
Navas Amparo, Pedro Brigido : Juridicidad de la imposición a los Flujos Financieros Ilícitos de los desde la Racionalidad Tributaria Latinoamericana .	71

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Es procedente el cobro del aseo urbano por parte de las alcaldías y se reconoce la potestad administrativa que gozan los municipios para adoptar las medidas que sean necesarias en caso de incumplimiento.	103
El principio de legalidad tributaria no constituye un derecho que pueda ser protegido mediante amparo.	120
Las instituciones educativas de la iglesia católica, como la Universidad Católica del Táchira (UCAT), están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), en virtud de su condición de personas jurídicas públicas que le confiere el Concordato suscrito entre la Santa Sede y la República de Venezuela (1964).Exención del Impuesto sobre la Renta a favor de la Universidad Católica del Táchira (UCAT).	133
Nulidad de acto administrativo sancionatorio por falta de firma del funcionario competente.....	145

MISCELÁNEAS

Resolución Técnica aprobada en la Asamblea General del CIAT N° 58	161
Tema I: Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado. XXXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Santiago, Chile, 2024.	164
Tema II: Desafíos de la inteligencia artificial en el Derecho tributario moderno Jornada: XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario- Santiago de Chile, octubre de 2024.	169
Invitación Congreso International Fiscal Association.	175
Valor de la Unidad Tributaria	177

ÍNDICE ACUMULADO

Índice	143
--------------	-----

ESTUDIOS

EVALUACIÓN DE LOS INDICADORES DE CALIDAD DE DATOS EN
LOS RIESGOS DE FINANCIAMIENTO IMPLÍCITO EN LAS EMPRESAS
CON VINCULACIÓN VENEZOLANAS PRODUCTO DE LAS
DIFERENCIAS ENTRE MERCADOS GEOGRÁFICOS

Nick Mora España

Licenciado en Contaduría Pública,
Universidad Nacional Experimental de
los Llanos Centrales, «Rómulo Gallegos.»

Especialista en Gerencia Tributaria.
Doctorante en el programa Doctoral en
Ciencias Económicas y Sociales de la
Universidad de Carabobo.

Investigador Junior en el centro de
Investigación y Desarrollo de las
tendencias y la Cultura Tributaria
(CIDTCT) de la Universidad de
Carabobo.

Correo: nickmora3@gmail.com

Leonardo Ernesto Villalba G.

Abogado, Universidad de Carabobo,
Especialista en Gerencia Fiscal. Máster
en Curriculum. Mención Evaluación.

Coordinador del Centro de Investigación
y Desarrollo de las Tendencias y la
Cultura Tributaria (CIDTCT), Coor-
dinador de la Líneas de investigación:

Mega Tendencias Tributarias y Gestión de
la Cultura Tributaria. Jefe del Depar-
tamento de Economía y Derecho y Jefe
de la Cátedra de Derecho de la Escuela
de Administración Comercial FaCES-UC.

Docente-Investigador en la asignatura
Derecho Financiero y Tributario FaCES.
Facilitador en Postgrado en Gerencia

Correo: lvillal2007@gmail.com

Recibido: 12-09-2024 Aceptado: 20- 09-2024

Revista Tribútum N° 10/2024 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

9-35

Resumen

El análisis evalúa datos en las fases de recopilación, preparación y análisis para ajustar el capital por diferencias de mercados geográficos en precios de transferencia para empresas vinculadas en Latinoamérica. Se investiga las metodologías ágiles y técnicas de argumentación para aceptar o descartar variables cualitativas y cuantitativas en los ajustes de capital circulante. El objetivo es lograr comparables fiables, consistentes e íntegras, aplicando escenarios hipotéticos basados en empresas públicas para simular dos situaciones y visualizar efectos. El enfoque se centra en analizar los resultados del rango intercuartil y complementar con procedimientos de estadística inferencial, evaluando el comportamiento de apalancamientos e inventarios entre partes vinculadas bajo el principio Arm's Length. Los indicadores de calidad permiten identificar hechos favorables que afectan a la corporación, logrando una valoración objetiva para la comparabilidad, optimizando así la toma de decisiones basadas en datos.

Palabras Claves

Riesgo de financiamiento implícito, indicadores de calidad de datos, ajuste de capital circulante, estadística inferencial, precios de transferencia.

Abstract

The analysis evaluates data in the phases of collection, preparation, and analysis to adjust capital for geographic market differences in transfer pricing for related companies in Latin America. It investigates agile methodologies and argumentation techniques to accept or discard qualitative and quantitative variables in working capital adjustments. The goal is to achieve reliable, consistent, and integral comparable by applying hypothetical scenarios based on public companies to simulate two situations and visualize effects. The focus centers on analyzing the results of the interquartile range and complementing them with inferential statistics procedures, assessing the behavior of leverage and inventories among related parties under the Arm's Length principle. Quality indicators allow for the identification of favorable facts affecting the corporation, achieving an objective valuation for comparability and thereby optimizing data-driven decision-making.

Keywords

Implicit financing risk, data quality indicators, working capital adjustment, inferential statistics, transfer pricing.

Sumario

1. Introducción. 2. Análisis de sistema de medición (MSA). 3. Metadatos. 4. Índice de calidad de datos. 5. Hipótesis. 6. La Varianza. 7. ANOVA (Análisis de varianza factorial). 8. Prueba de Tukey. 9. Caso 1- Empresa Distribuidora. 10. Caso 2- Empresa de manufactura. 11. Conclusiones. 12. Bibliografías.

1. Introducción

Este estudio, representa algunas inquietudes de las investigaciones realizadas por los autores relacionadas a cálculos de ajustes de capital por diferencias de mercados geográficos, en materia de precios de transferencia. Esa búsqueda de respuestas nos llevó a indagar y recopilar opiniones de expertos, análisis de variables macroeconómicas, análisis de la utilidad técnica, así como, premisas que conlleven a concatenar con todos esos hechos, comparar variables cualitativas y cuantitativas, ajustar o descartar por consecuencia, diferenciar riesgos económicos, con los riesgos de aceptar o descartar los ajustes de capital en las comparables de las empresas con vinculación situadas en el territorio venezolano.

Con relación a la dirección de este artículo, el enfoque va dirigido, a los indicadores de calidad de datos, que argumentan la fiabilidad y consistencia de los hechos encontrados en la parte prueba y sus comparables, queremos decir, métricas, técnicas de valuación, estadísticas, medidas de control de calidad de los datos, eficaces para realizar ajustes de capital fiables, consistentes, e íntegros para la comparabilidad de la parte en prueba ubicada en Venezuela y Latinoamérica, su utilidad, mitigar esos riesgos de financiamientos implícitos, ordenar las condiciones financieras en la comparabilidad, pero, con un enfoque especial, es decir, cuando existen diferencias de mercado geográfico y riesgos económicos, su función, equilibrar patrones de datos en los niveles de circulante, valorar el análisis funcional y el comportamiento de las asignaciones de apalancamiento entre partes vinculadas.

Asimismo, servir en panel o reporte para directores y/o gerentes, como mecanismo de visualización financiera para la sección de ajustes de capital circulante en las comparables, en pro de distinguir de la existencia de condiciones favorables, o alertar sobre la bandera de riesgos de estudio, que afectan al corporativo en conjunto, inclusive, diferenciar si las razones son premisas macroeconómicas o sí el factor tasa de interés incluye los riesgos del mercado de la prueba en sus comparables, su valoración juega un papel preponderante en la toma de decisiones.

En otras palabras, conocer algunos indicadores de calidad de datos relativos, para que la documentación de los ajustes de capital circulante, sean respaldados con una sólida lectura, donde la posición de la empresa ante eventuales inspecciones fiscales, pueda expresar su cuantificación y argumentación económica asertiva, además, informar si los financiamientos implícito entre compañías relacionadas, son balanceados o no en las prácticas de fijación de precios de transferencia, en respeto, de sus normas y directrices aplicables.

Crear una necesidad de control, producto de los riesgos asociados explicados y no implementados servirá para identificar, cuantificar y corregir esos datos de riesgos de financiamiento implícito entre las transacciones de relacionadas, inclusive, decidir cómo asignar de forma precisa beneficios y respetar los riesgos, en pro de integridad, sostenibilidad y configuración de las estructuras, jugará un papel primordial en la línea de cumplimiento del principio de plena competencia de la organización en conjunto.

La pregunta que los autores buscan en el objeto estudio sería:

¿Cómo aplicar una metodología de gestión de calidad de procesos y un conjunto de indicadores de calidad de datos relativa, para monitorear en el cálculo de ajustes por riesgo de financiamiento en empresas con diferencias de mercado geográfico realizado con fiabilidad y consistencia?

El artículo busca caracterizar y adicionar otros elementos, que en conjunto, respondan preguntas, validen las aserciones necesarias, logren aprobación o validación de ajustes de capital, pero escenarios planteados fuera de la caja, es decir, fuera del marco de la normativa vigente de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) e inclusive en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, bajo un enfoque de modalidad pragmática con validación científica, a fines de disminuir la subjetividad en los análisis de precios de transferencia.

A continuación, se describen algunos conceptos que representan la búsqueda de la fiabilidad, integridad y consistencia de los datos para evaluar en un contexto de «financiamientos implícitos» es decir, identificar: ¿Qué tipo de argumentos se necesitan para validar la fiabilidad? ¿cuáles métricas, fórmulas, técnicas, funciones y metodologías, para resultados más asertivos y realmente sirvan? ¿Cuándo serían necesarias esas variables y cuando no, según el contexto en estudio? ¿por qué sería importante, relacionar las variables anteriores, para lograr una representación objetiva en el contexto planteado?

2. Análisis de sistema de medición (MSA)

Utilizar estudios de repetibilidad y reproducibilidad (R & R) de calibre y otras herramientas de MSA (p. ej., sesgo, correlación, linealidad, precisión hasta tolerancia, acuerdo porcentual) para analizar la capacidad del sistema de medición¹.

¹ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.251

2.1. Sesgo

Es la diferencia sistemática entre el significado de los resultados de las medidas y referencias o valores verdaderos. El sesgo puede conocerse como precisión quizás positiva o negativa².

Esto quiere decir, distancia entre la medición promedio observada y el valor verdadero o respuesta «correcta»³.

Es por ello, que una información tiene sesgo negativo, cuando en el contexto del conjunto de datos omites hechos que hacen que los resultados presenten un vacío o falta de variables, para afirmar que el resultado es fiable, por ende, el sesgo es importante.

2.2. Precisión

se trata de la proximidad de concordancia entre resultados de mediciones individuales o resultados de pruebas seleccionados al azar. Es este aspecto de la medición el que aborda la repetibilidad o consistencia cuando un artículo idéntico se mide varias veces. Obsérvese que la precisión depende únicamente de la distribución de errores aleatorios y no está relacionada con las referencias del valor real⁴.

2.3. Discriminación

Esto representa la capacidad del sistema de medición para detectar e indicar pequeños cambios en las características medidas. También es denominado «Resolución»⁵.

2.4. Relación de precisión a tolerancia (PTR)

(Precisión to Tolerance Ratio) en inglés: Mide la capacidad del sistema de medición de la precisión en función al rango de tolerancia⁶.

En base al término anterior, el PTR se calcula dividiendo:

² T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.251

³ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed* (p. 96). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

⁴ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.253

⁵ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.256

⁶ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.256

Precisión del proceso / Tolerancia⁷.

Para poner un ejemplo de básico: imagina que una fábrica de metras, la medida se estandariza en un diámetro de 10 mm.

Su tolerancia o margen de error es de +/- 1 mm.

Si el límite superior es 10.1 mm y el límite inferior 9.9 mm entonces, eso igual 0,2 mm de tolerancia.

Entonces, si la precisión es de: 0.05 mm. Entiéndase como la variación típica permitida en la fabricación una metra.

Entonces PTR = 0.05 mm. /0.2 mm. à PTR= 0.25 mm.

Esto significa que, si el rango de precisión es menor a la tolerancia permitida, se aprueba o acepta el margen de error.

Si es más cercano a 0 es deseable, si es mayor a 1, la empresa debe buscar las causas de la variación.

En la práctica PTR:

Valores típicos: En la industria, se suelen buscar valores de PTR entre 0.1 y 0.5 de nivel de significancia (implica la imposibilidad o certeza de que un fenómeno ocurra. Donde 0 es que no ocurre y 1 la certeza de que ocurrió)⁸ para procesos estables y capaces.

Valores ideales: Un PTR menor a 0.1 se considera excelente, pero puede ser difícil de lograr y mantener en muchos procesos de manufactura.

Límites aceptables: Los límites aceptables para la PTR varían según la industria, la aplicación específica y los requisitos de calidad del producto.

2.5. Estudio de repetibilidad y reproducibilidad del calibre (GR&R)

Este es un tipo de análisis de sistemas de medición realizado para evaluar el desempeño de un método de prueba o sistema de medición; estudia y cuantifica las capacidades y limitaciones de un instrumento de medición, a menudo estima su repetibilidad y reproducibilidad; generalmente involucra a múltiples evaluadores que miden una serie de elementos varias veces⁹.

2.5.1. Componentes del GR&R

2.5.1.A. Repetibilidad

Se refiere a la variación en las mediciones obtenidas con el mismo instrumento de medición, por el mismo operador, midiendo la misma

⁷ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.256

⁸ Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991). *Metodología de la investigación*. (p.377). McGraw Hill, 1era Edición. México.

⁹ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257.

característica en la misma pieza, bajo las mismas condiciones. Básicamente, evalúa la consistencia del instrumento en sí¹⁰.

$$\%Repetibilidad = \frac{K_1 \cdot R}{T} * 100\%$$

Donde K1: es una constante que depende del número de mediciones realizadas por cada operador y da un intervalo de confianza del 99% para estas características, 5ØEÜ: es el rango promedio de todos los rangos, 5ØGÜ: es la tolerancia de la medida característica, en este caso del equipo testado¹¹.

2.5.1.B. Reproducibilidad

Se refiere a la variación en las mediciones obtenidas con el mismo instrumento de medición, pero por diferentes operadores, midiendo la misma característica en la misma pieza, bajo las mismas condiciones. Evalúa la influencia del operador en la medición¹².

$$\% \text{Reprod.} = \sqrt{\frac{(K_2 \cdot x_D)^2 - \frac{(k_1 R)^2}{nr}}{T}} * 100\%$$

Donde¹³:

K2: es una constante que depende del número de operadores y proporciona un 99% de intervalo de confianza para estas características.

xD: es la diferencia entre el más grande y menor promedio de los operadores.

n: es el número de pruebas por operador. r: es el número de piezas medidas

T: es la tolerancia de la medida característica, en este caso del equipo testado.

¹⁰ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257.

¹¹ Martín González, Dulce Flores y Miguel Solís (2023).» Aplicación del método de medias y rangos para la evaluación del sistema de medición de una empresa fabricante de componentes automotrices». *Revista ECORFAN, Journal of Engineering Applications*. Bolivia, Volume 10, N°30, 1-10, p.5.

¹² T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257

¹³ Martín González, Dulce Flores y Miguel Solís (2023).» Aplicación del método de medias y rangos para la evaluación del sistema de medición de una empresa fabricante de componentes automotrices «*Revista ECORFAN, Journal of Engineering Applications*. Bolivia, Volume 10, N°30, 1-10, p.5.

2.6. Porcentaje de acuerdo

Esto se refiere al porcentaje de tiempo en un estudio GR&R de atributos en el que los tasadores están de acuerdo con (1) ellos mismos (es decir, existe repetibilidad), (2) otros tasadores (es decir, existe reproducibilidad) o (3) un estándar conocido, (es decir, sesgo) al clasificar o calificar elementos usando escalas nominales u ordinales, respectivamente¹⁴.

2.7. Criterios para evaluar la idoneidad de un sistema de medición al realizar un estudio de GR&R

Estos incluyen¹⁵:

- Porcentaje total de GR&R en la variación porcentual del estudio
- Porcentaje de tolerancia
- Contribución porcentual
- Número de categorías distintas (discriminación)

En general, si el porcentaje total de GR&R en la variación porcentual del estudio es¹⁶:

- Menos del 10%, el sistema de medición se considera aceptable.
- Entre el 10% y el 30%, inclusive, el sistema de medición se considera marginal y debe ser examinado. Los factores por considerar incluyen la aplicación, el costo del dispositivo de medición, el costo de la reparación y cualquier otro factor que se considere relevante.
- Más del 30% el sistema de medición se considera inadecuado.
- Mayor al 30%, el sistema de medición se considera inadecuado.

3. Metadatos

Se define metadatos como «información que describe varias facetas de un activo de información para mejorar su usabilidad a lo largo de su ciclo de vida»¹⁷

Los metadatos incluyen información sobre procesos técnicos y empresariales, reglas y restricciones de datos y estructuras de datos lógicas y físicas. Describe

¹⁴ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257

¹⁵ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257

¹⁶ T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, p.257

¹⁷ Gartner Inc: *Glossary Information Technology*.: <https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/metadata> [Consulta: 2024, Agosto 13].

los datos por sí misma (ejemplo: bases de datos, elementos de datos, modelos de datos), los conceptos que representan los datos (ejemplo: procesos empresariales, sistemas de aplicaciones, código de software, infraestructura tecnológica) y las conexiones (relaciones) entre datos y conceptos¹⁸.

Los metadatos son información estructurada que describe, explica, localiza los datos de forma fácil para su uso o administración.

4. Índice de Calidad de datos

La calidad, en términos simples, se define como la integridad, precisión y oportunidad de los datos. Puede haber una puntuación tridimensional, una para cada dimensión, o una puntuación consolidada con la ponderación adecuada. La clave es garantizar que estos se midan y supervisen para mejorar¹⁹.

Si hablamos de los índices de calidad de datos, lo esencial, poseer un nivel de pensamiento estructurado, partiendo de la comprensión o dominio del problema y elaborar el alcance, para mejorar la calidad de los datos a lo largo de su ciclo de vida. Esto permitirá, identificar soluciones a problemas, establecer controles de monitoreo, y aplicar acciones correctivas en el momento correcto, y así, lograr confianza en la información utilizada para la toma de decisiones. En síntesis, aportar fiabilidad y consistencia en los elementos y procesos de una organización o flujo de hechos.

5. Hipótesis

Es una proposición respecto a uno o varios parámetros, y a lo que el investigador hace a través de la prueba de hipótesis es determinar si la hipótesis es consistente con los datos obtenidos en una muestra. Si la hipótesis es consistente con los datos, ésta es retenida como un valor aceptable del parámetro. Si la hipótesis no es consistente con los datos, se rechaza ésta (pero los datos no son descartados)²⁰.

6. La Varianza

Es un indicador estadístico que se explica como las medidas de los cuadrados de las desviaciones con respecto al valor esperado. Es una medida de variabilidad. Se utiliza en finanzas para apreciar el riesgo de diversos instrumentos²¹.

¹⁸ DAMA-DMBoK2. (2017). DAMA-DMBoK Data Management Body of Knowledge 2nd Edition. Basking Ridge, NJ, USA: Technics Publications. ISBN: 1634622340, 9781634622349. (p.19).

¹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2024). *Gobierno de datos para las administraciones tributarias. Una guía práctica*. ISBN: 978-9962-722-56-4. (p.42).

²⁰ Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991). Metodología de la investigación. (p.374). McGraw Hill, 1era Edición. México.

²¹ Urbi Garay y Maximiliano González (2015). *Fundamentos de Finanzas*. (p.361). Ediciones IESA 3era Edición. Caracas.

La varianza es la desviación estándar elevada al cuadrado y se simboliza como: S^2 . Es un concepto estadístico sumamente importante, ya que mucha de las pruebas cuantitativas se fundamenta en él. Diversos métodos estadísticos parten de la descomposición de la varianza, sin embargo, para fines descriptivos se usa preferiblemente la desviación estándar²².

7. ANOVA (Análisis de varianza factorial)²³

El objetivo de ANOVA es comparar tres o más muestras entre sí para ver si alguna de las medias muestrales es estadísticamente diferente de las demás.

- ANOVA se utiliza para analizar las relaciones entre varias entradas categóricas (KPIV) y una salida continua (KPOV). ¿Cuándo usar ANOVA?
- Úselo para analizar el impacto de las variables
- Úselo para ayudar a seleccionar la mejor opción entre varias alternativas.

Descripción general de ANOVA

En el mundo estadístico, las entradas a veces se denominan factores. Las muestras pueden extraerse de varias fuentes diferentes o en varias circunstancias diferentes. Estos se conocen como niveles.

7.1. ANOVA unidireccional

Prueba la estadística para analizar si más de dos grupos difieren significativamente entre sí en cuanto a sus medias y varianzas²⁴.

ANOVA unidireccional (que involucra solo un factor) prueba si el resultado medio (promedio) de cualquier alternativa es diferente de los demás. No nos dice cuál(es) es diferente. Deberá complementar ANOVA con múltiples procedimientos de comparación para determinar qué medias difieren. Un enfoque común para lograr esto es utilizar las pruebas de comparación por pares de Tukey²⁵.

La hipótesis para probar en anova unidireccional, es determinar que existe diferencia entre dos o más grupos y la hipótesis nula, que los grupos no difieren significativamente²⁶

22 Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991).

Metodología de la investigación. (p.365).McGraw Hill, 1era Edición. México.

23 George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed* (p. 173). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

24 Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991).*Metodología de la investigación.* (p.395).McGraw Hill, 1era Edición. México.

25 George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed*(p. 174). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

26 Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991).*Metodología de la investigación.* (p.395).McGraw Hill, 1era Edición. México.

De modo que: $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 \dots = \mu_k$ ²⁷

Ha: Al menos un μ_k es diferente de otro μ_k (o “al menos un par de medias es diferente”)

Las comparaciones se realizan mediante cálculos de «suma de cuadrados» (que se muestran aquí y se representan en el gráfico de la página siguiente):

$$\sum_{j=1}^g \sum_{i=1}^{n_j} (y_{ij} - \bar{y})^2 = \sum_{j=1}^g n_j (\bar{y}_j - \bar{y})^2 + \sum_{j=1}^g \sum_{i=1}^{n_j} (y_{ij} - \bar{y}_j)^2$$

SS(Total) = SS(Factor) + SS(Error)

SS (Total) = Suma Total de Cuadrados del Experimento (valores individuales – gran media)

SS (Factor) = Suma de Cuadrados del Factor (media grupal – gran media)

SS (Error) = Suma de Cuadrados dentro del Grupo (Individual valores – media del grupo)

Al comparar las sumas de cuadrados, podemos saber si la diferencia observada se debe a una diferencia verdadera o a una probabilidad aleatoria.

- Si el factor que nos interesa tiene poco o ningún efecto en la respuesta promedio, entonces estas dos estimaciones («Entre» y «Dentro») deben ser casi iguales y concluiremos que todos los subgrupos podrían haber venido de una población más grande²⁹.
- Si la variación «entre» se vuelve mayor que la variación «dentro», eso puede indicar una diferencia significativa en las medias de los subgrupos³⁰.

7.2 Interpretación de la relación F³¹

La razón F o distribución F, compara las variaciones en las puntuaciones

²⁷ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed*(p. 174). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

²⁸ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed*(p. 174). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

²⁹ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed*(p. 174). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

³⁰ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed*(p. 175). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

³¹ George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed* (p. 175). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.

debidas a dos diferentes fuentes: variaciones entre los grupos que se comparan y variaciones dentro de los grupos.

El índice F compara el denominador con el numerador: el denominador se calcula para establecer la cantidad de variación que normalmente esperaríamos. Se convierte en una especie de estándar de variabilidad con el que se comparan otros valores.

El numerador son los «otros» que se están verificando.

Cuando el valor de la relación F es pequeño (cerca de 1), el valor del numerador está cerca del valor del denominador y no se puede rechazar la hipótesis nula de que los dos son iguales.

Una relación F mayor indica que el valor del numerador es sustancialmente diferente al del denominador (Error MS), y rechazamos la hipótesis nula.

8. Prueba de Tukey

El método de Tukey se utiliza en ANOVA para crear intervalos de confianza para todas las diferencias en parejas entre las medias de los niveles de los factores mientras controla el margen de error por grupo en un nivel especificado. Es importante considerar el margen de error por grupo cuando se hacen comparaciones múltiples, porque la probabilidad de cometer un error para una serie de comparaciones es mayor que el margen de error para cualquier comparación individual. Para contrarrestar este margen de error más elevada, el método de Tukey ajusta el nivel de confianza de cada intervalo individual para que el nivel de confianza simultáneo resultante sea igual al valor que usted especifique³².

Emplea la distribución del estadístico del rango estudentizado, declara que dos medias son significativamente diferentes, si el valor absoluto de sus diferencias muestrales excede³³.

Esta técnica de comparaciones múltiples se usa para determinar cuáles medias de grupos son significativamente diferentes entre sí, se usa después realizar un análisis de varianza, proporcionando intervalos de confianza para la diferencia entre los pares tabulados.

Con base al estudio objetivo, en parte un punto relativo para la evaluación de calidad de los datos en el presente estudio, consideramos las siguientes fórmulas para su aplicación:

La fórmula de distribución del rango estudentizado para realizar la prueba de

³² Juan Salazar: ¿Qué es el método de Tukey para comparaciones múltiples?

<https://www.linkedin.com/pulse/qu%C3%A9-es-elm%C3%A9todo-tukey-para-comparaciones-salazar-jaime/?originalSubdomain=es>. [Consulta: 2024, Agosto 18].

³³ Miller, R. G. (1981). *Simultaneous Statistical Inference* (2nd ed.). New York: Springer-Verlag. p. 26. Miller cites Tukey (1949) as originally proposing the Studentized Range distribution for comparisons of all pairs of group means.

Tukey, inicia de la siguiente forma:

$$q = (r) / s^{34}$$

Donde:

q = Estadístico de la prueba de Tukey, que sigue una distribución del rango estudentizado, que determina el nivel de significancia de las diferencias respecto a sus medias.

r = diferencia numérica entre dos medias de dos grupos (Media1 - Media2) que se están comparando.

s = error estándar de las diferencias entre medias, calculada como:

$$s = \sqrt{\text{MSE dentro de los grupos}/n}$$

Donde:

MSE = Promedio de los cuadrados del error del ANOVA (Mean Squared Error)

Ejemplo de MSE:

Valores: 4, 5, 6, 7, 8 Media: 6

Errores:

$$4 - 6 = (-2); 5 - 6 = (-1); 6 - 6 = (0); 7 - 6 = (1); 8 - 6 = (2)$$

Cuadrados de errores: $(-2)^2 = 4$; $(-1)^2 = 1$; $(0)^2 = 0$; $(1)^2 = 1$; $(2)^2 = 4$

$$\text{MSE} = \text{Suma de cuadrados de los errores} / n = (4+1+0+1+4) / (5) = 10 / (5) = 2$$

n = Tamaño de muestra de cada grupo

Entonces, la fórmula completa de valor crítico para la prueba de tukey(Q) sería:

$$\text{HSD} = q * \sqrt{\text{MSE}/n}^{35}$$

El valor crítico de obtenido de **HSD** es menor al valor de las diferencias entre las medias de esos grupos se considera estadísticamente diferentes. Se rechaza la hipótesis nula o viceversa.

Para iniciar la explicación práctica, sobre la evaluación de los indicadores de rotación de cuentas por cobrar, pagar e inventario y sus impactos en el ajuste de capital circulante para la comparabilidad en materia de precio de transferencia, procederemos a evaluar dos casos de sectores distintos, el objetivo, usar estas técnicas estadísticas de análisis de datos y con otros niveles de medición no comunes en la práctica, su finalidad de valorar el comportamiento del financiamiento implícito pasivo o activo de dos empresas «hipotéticas» analizadas.

Lo relevante del estudio, es destacar la validación de los indicadores de datos que se recopilan (rotaciones de cuentas por cobrar...) así, con base sólida, conocer su comportamiento estadístico en la información para análisis.

³⁴ Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991). *Metodología de la investigación*. (p.391). McGraw Hill, 1era Edición. México.

³⁵ Prueba de Tukey / Procedimiento de Tukey / Diferencia significativa honesta. [Prueba de Tukey / Procedimiento de Tukey / Diferencia significativa honesta | Statologos® 2024](#) [Consulta: 2024, agosto 18].

En esencia, la evaluación de calidad en este estudio representa muchos otros factores cualitativos, cuantitativos con métricas, de valuación y otros, ejemplo: considerar los factores de comparabilidad en materia de precios de transferencia, la proporción de financiamientos entre vinculadas, los valores de las tasas de interés de las operaciones y de los países a nivel comercial o sector, indicadores macroeconómicos, plazos de financiamientos entre vinculadas, garantías, indicadores de morosidad, cumplimientos de regulaciones estándar, es decir, una evaluación sistémica del cumplimiento de los estándares de calidad para validar y certificar transparencia.

En este contexto, para lograr ser específico y enfocado, no se abarcarán muchos otros aspectos necesarios en la evaluación de calidad, que son relevantes en el análisis, sin embargo, el escrito, se dirigirá en este particular, en la valoración del comportamiento de los indicadores de rotación de las cuentas por cobrar, pagar e inventario, bajo el marco de sus impactos en el ajuste de capital circulante para la comparabilidad, en materia de precio de transferencia, su fin medir, la fiabilidad estadística particular de los datos de estudios.

En base a lo anterior, este análisis se encuentra limitado a considerar tanto sólo, procedimientos de la estadística inferencial, como técnica para analizar datos; a nivel práctico, denota importancia, incluir una medida, como nivel de confianza, para mejorar la calidad en la medición de información cuantitativa, además de representar la existencia o no, de una diferencia significativa, en el conjunto de comparables analizadas, sin sesgos subjetivos, como indicador de calidad relativo para el análisis.

9. Caso 1 Empresa distribuidora

1.1. Cuentas por Cobrar

Comparables	Rotación Cuentas (X!)	Cuentas por cobrar	Errores	(X1) (X2)	Valor Tukey	Observaciones
A	99,37	220,68	16,21	99,37	99,44	Fiable
B	130,29	639,85	47,14	130,29	99,44	Existe diferencia significativa
C	76,07	136,38	- 7,09	6,0	79,44	Fiable
D	117,49	212,56	34,34	117,49	99,44	Existe diferencia significativa
E p. p	75,71 0,00	131 997,75	-7,45 -83,15	75,71	99,44	Fiable Parte en prueba

Fuente: Autores.

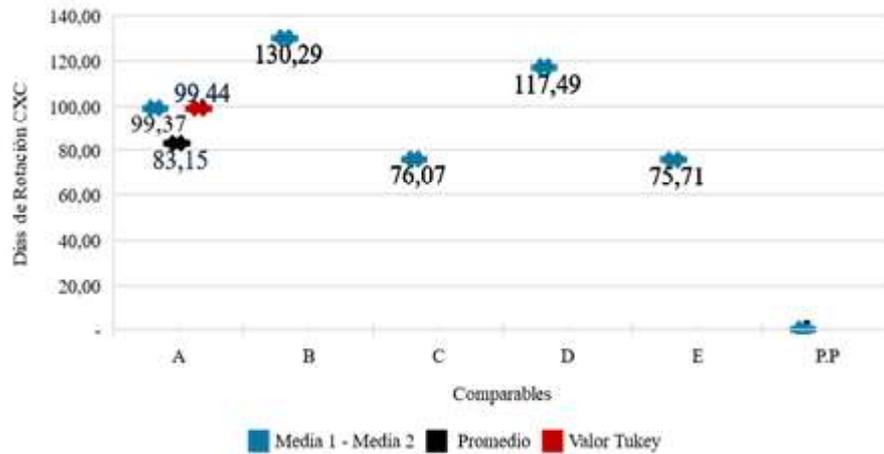
Descripción

Importes

Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	83,15
Calculo la suma de los cuadrados de los errores	10 684,05
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	10 684,05
Calculo los grados de libertad	5
Determino la distribución t de student de dos colas.	0,96

Fuente: Autores.

Gráfico 1.1. rotación días CXC



Las comparables A, C y E tienen diferencias menores a 99,44 días, valor crítico de Tukey, pueden ser comparables bajo este análisis.

Los comparables B y D tienen diferencias mayores a 99,44 días, por lo que sus valores son estadísticamente diferentes y no serían comparables.

Rango intercuartil

Cuartiles	Rango días
Q1	75,80
Q2	87,72
Q3	112,96

Fuente: Autores

Sin embargo, para caso la empresa analizada, no se encuentra sujeta a ninguna afectación en vista, que, por el contrario, fue eficaz en el cobro de sus ventas en comparación al mercado.

1.2. Cuentas por pagar

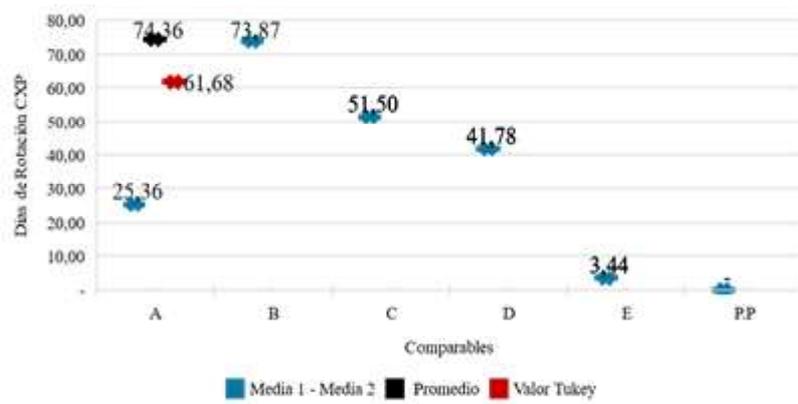
Comparables	Rotación Cuentas por pagar (X1)	Cuentas por pagar	Errores	X1 X2	Valor Tukey	Observaciones
A	81,66	123,86	7,30	25,36	61,68	Fiable
B	33,14	125,35	-41,21	73,87	61,68	Existe diferencia significativa
C	55,52	68,15	-18,84	51,50	61,68	Fiable
D	65,23	71,10	-9,12	41,78	61,68	Fiable
E	103,57	83	48,25	-29,22	3,44	Fiable
p. p	107,01	322,86	32,66	61,68		Parte en prueba

Fuente: Autores.

Descripción	Importes
Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	74,36
Calculo la suma de los cuadrados de los errores	4 110,26
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	4 110,26
Calculo los grados de libertad	5
Determino la distribución t de student de dos colas.	0,96

Fuente: Autores

Gráfico 1.2. rotación días CXP



Fuente: Autores.

Las comparables A, C, D y E tienen diferencias menores a 61,68 días, valor crítico de Tukey, pueden ser comparables bajo este análisis.

Los comparable B tienen diferencia mayor a 61,68 días, por lo que su valor es estadísticamente diferente y no serían comparable, incluso por debajo del rango intercuartil Q1, siendo mucho más eficiente en el pago de sus obligaciones.

Rango intercuartil

Cuartiles	Rango días
Q1	57,95
Q2	73,45
Q3	98,09

Fuente: Autores.

La parte en prueba en referencia a la rotación de sus cuentas por pagar, adicionalmente se observa, una ventaja en el financiamiento implícito a favor de la parte en prueba, sin afectación al país, donde se recibió este financiamiento ventajoso de su proveedor, en este caso, a nivel corporativo, existirá un desbalance, que debe generar una partida en conciliación como no deducible, por el ingreso por intereses que generaría, la diferencia de financiamiento, causado entre un ajuste conservador para adecuar ese patrocinio con el rango de mercado en materia de precios de transferencia, eso sí, mucho antes de una fiscalización en la empresa que se encuentre ubicada en el exterior de ser el caso.

Sin embargo, bajo el enfoque del análisis la comparable b, podría ser modificada por otra comparable, para lograr un rango válido, que, en la práctica, se debe valorar sin faltar los aspectos de los factores de comparabilidad para esa nueva comparable.

1.3. Inventario

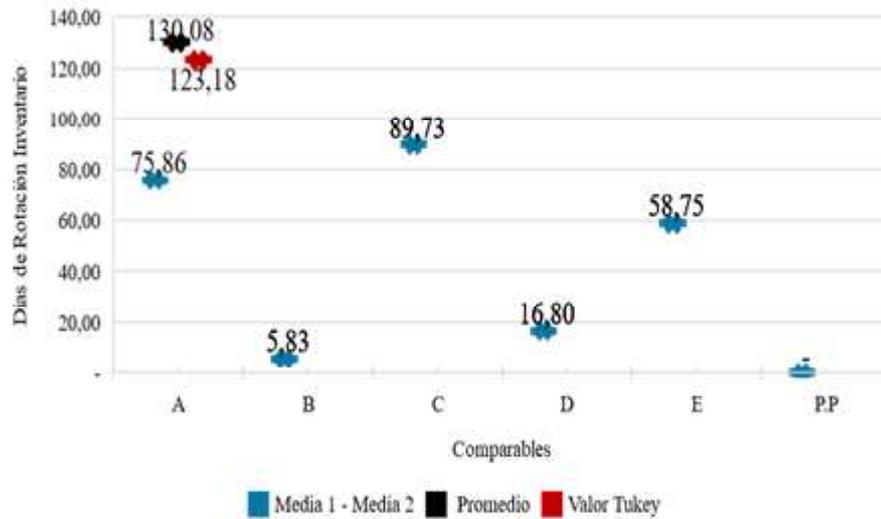
Comparables	Rotación Inventario (X1)	Inventario	Errores	(X1) (X2)	Valor Tukey	Observaciones
A	68,25	103,53	-61,83	75,86	123,18	Fiable
B	149,94	567,11	19,86	-5,83	123,18	Fiable
C	54,38	66,76	-75,70	89,73	123,18	Fiable
D	160,92	175,40	30,84	-16,80	123,18	Fiable
E	202,87 83	163 841,25	72,79	-58,75	123,18	Fiable
p. p	144,11	434,79	14,03	-		Parte en prueba

Fuente: Autores

Descripción	Importes
Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	130,08
Calculo la suma de los cuadrados de de errores	16 393,01
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	16 393,01
Calculo los grados de libertad	5
Determino la distribución t de student de dos colas	0,96

Fuente: Autores.

Gráfico 1.3. rotación días Iventario



Fuente: Autores

Todas las comparables tienen diferencias menores a 123,18 días, valor crítico de Tukey, pueden ser comparables bajo este análisis.

Rango intercuartil

Cuartiles	Rango días
Q1	87,22
Q2	147,03
Q3	158,17

Fuente: Autores

La parte en prueba en referencia a la rotación de inventario se encuentra sin afectación bajo el objeto de estudio. Sin embargo, bajo el enfoque del análisis la comparable b, podría ser modificada por otra comparable, para lograr un rango válido, que, en la práctica, se debe valorar sin faltar los aspectos de los factores de comparabilidad para esa nueva comparable.

10. Caso 2 Empresa de manufactura

2.1. Cuentas por cobrar

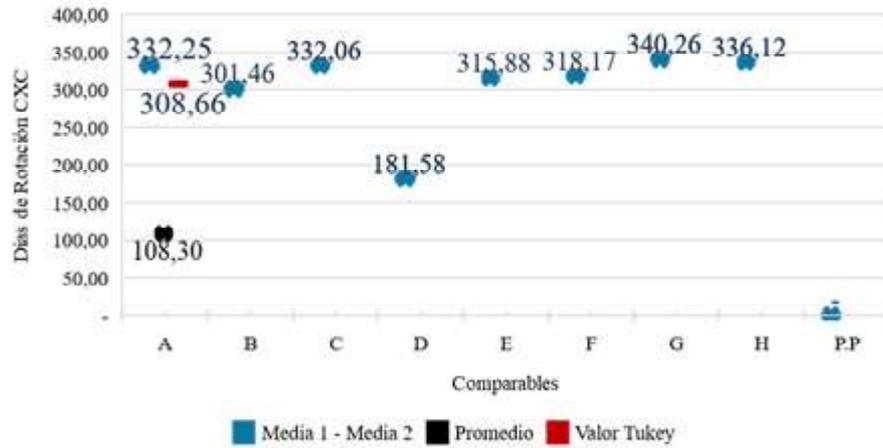
Comparables	Rotación Cuentas por Cobrar (X1)	Cuentas por Cobrar	Errores	X1 X2	Valor Tukey	Observaciones
A	49,14	818,50	-59,16	332,25	308,66	Existe diferencia significativa
B	79,93	3 109,00	-28,38	301,46	308,66	Fiable
C	49,33	380,56	-58,97	332,06	308,66	Existe diferencia significativa
D	199,81	1 343,32	91,51	181,58	308,66	Fiable
E	65,51	6 791,00	-42,80	315,88	308,66	Existe diferencia significativa
F	63,22	398,00	-45,08	318,17	308,66	Existe diferencia significativa
G	41,13	115,74	-67,17	340,26	308,66	Existe diferencia significativa
H	45,27	2 734,00	-63,03	336,12	308,66	Existe diferencia significativa
p. p	381,39	460,44	273,09	-	308,66	Parte en prueba

Fuente: Autores.

Descripción	Importes
Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	108,30
Calculo la suma de los cuadrados de los errores	103 083,56
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	103 083,56
Calculo los grados de libertad	8
Determino la distribución t de student de dos colas.	0,96

Fuente: Autores.

Gráfico 2.1. rotación días CXC



Fuente: Autores.

Las comparables A, C, E, F, G y H, tienen diferencias mayores a 308,66 días, del valor crítico de Tukey, son estadísticamente diferentes, no podrían ser comparables bajo este análisis.

Los comparables B y D tienen diferencias menores a 308,66 días, por lo que sus valores servirían serían comparables.

Rango intercuartil

Cuartiles	Rango días
Q1	49,14
Q2	63,22
Q3	79,93

Fuente: Autores

Para este caso, está dando un financiamiento implícito para su vinculada, la administración tributaria, podría cobrar los ingresos por diferencia de ingresos por intereses que representa la diferencia fuera de mercado.

2.2. Cuentas por pagar

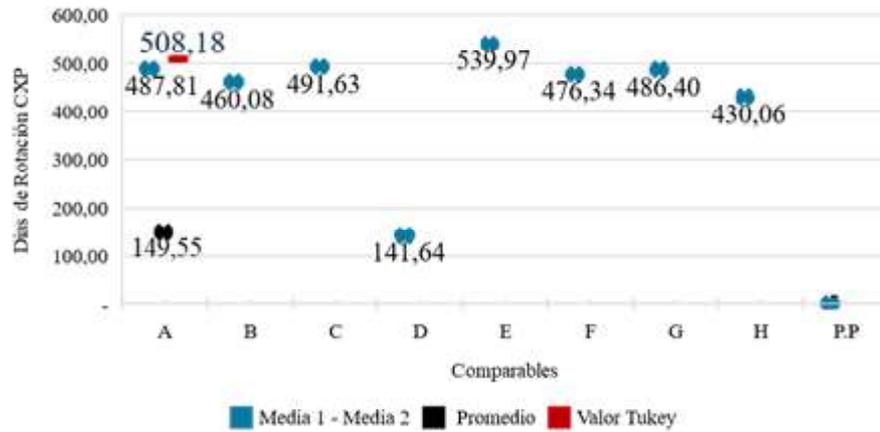
Comparable	Rotación Cuentas por pagar (X1)	Cuentas por pagar	Errores	X1 X2	Valor Tukey	Observaciones
A	52,18	779,90	-97,37	487,81	508,18	Fiable
B	79,90	2 546,00	-69,65	460,08	508,18	Fiable
C	48,36	334,58	-101,19	491,63	508,18	Fiable
D	398,35	2 328,65	248,80	141,64	508,18	Fiable
E	0,02	2,12	-149,53	539,97	508,18	Existe diferencia significativa
F	63,65	332,80	-85,90	476,34	508,18	Fiable
G	53,59	124,31	-95,97	486,40	508,18	Fiable
H	109,93	5 449,00	-39,63	430,06	508,18	Fiable
p. p	539,99	680,80	390,44	-	508,18	Parte en prueba

Fuente: Autores

Descripción	Importes
Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	149,55
Calculo la suma de los cuadrados de los errores	279.430,33
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	279.430,33
Calculo los grados de libertad	8
Determino la distribución t de student de dos colas.	0,96

Fuente: Autores

Gráfico 2.2. rotación días CXP



Fuente: Autores

Las comparables A, B, C, D, F, G y H, tienen diferencias menores a 508,18 días, al valor crítico de Tukey, según el análisis, podrían ser comparables bajo.

La comparable E tienen diferencia mayor a 508,18 días, por lo que las diferencias entre la comparable y la parte en prueba exceden del valor crítico de Tukey para ser comparable.

Rango intercuartil

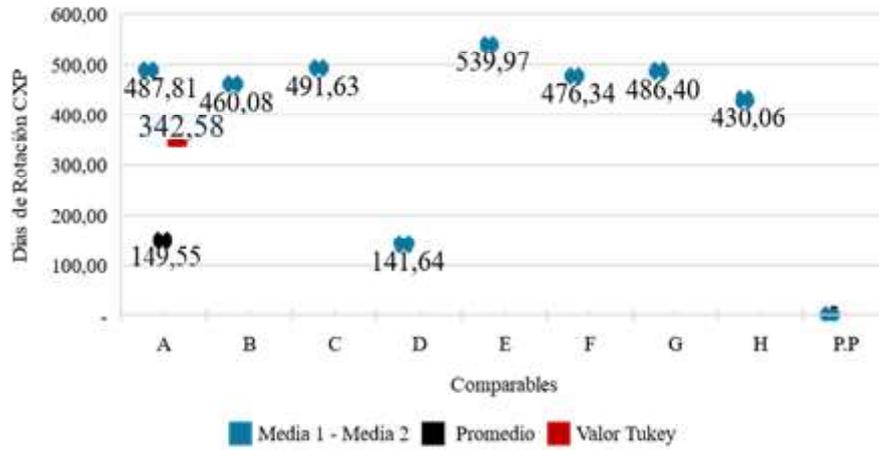
Cuartiles	Rango días
Q1	52,18
Q2	63,65
Q3	109,93

Fuente: Autores

Para este caso, la rotación de cuentas por pagar de 539,99 días, bajo la visualización de la medida del rango intercuartil, denota que está recibiendo un financiamiento implícito con su vinculada, la administración tributaria del otro país podría cobrar los ingresos, por la diferencia de ingresos por intereses a su vinculada por existir una diferencia fuera de mercado, en este caso, el indicador informa para este caso, las altas diferencias de medias, y es alto, precisamente, por encontrarse incluida la observación de la parte en prueba en la suma de cuadrados del error por formar parte del conjunto de datos, que al excluirse la parte en prueba son sería comparable, la comparable D, y el valor crítico Tukey

baja a 342,58 como valor de diferencia máxima aceptada como se visualiza a continuación.

Gráfico 2.2. rotación días CXP



Fuente: Autores

En base a lo anterior, las observaciones denotan que los propósitos del valor crítico de tukey y el rango intercuartil, son distintos, el primero se centra en evaluar diferencias significativas entre grupos (rotación de los días de pago por cada empresa contra la parte en prueba) y el segundo describe la variabilidad en todo el conjunto de datos (todo el conjunto de las empresas), es decir, no es lo mismo, comparar el dato de rotación de la parte en prueba con una comparable, que comparar todas las comparables y la parte en prueba como conjunto, aunque los niveles de significancias sean muy distintos, en resumen, son análisis distintos, aunque aliados como equipo para el fin analizado.

2.3. Inventario

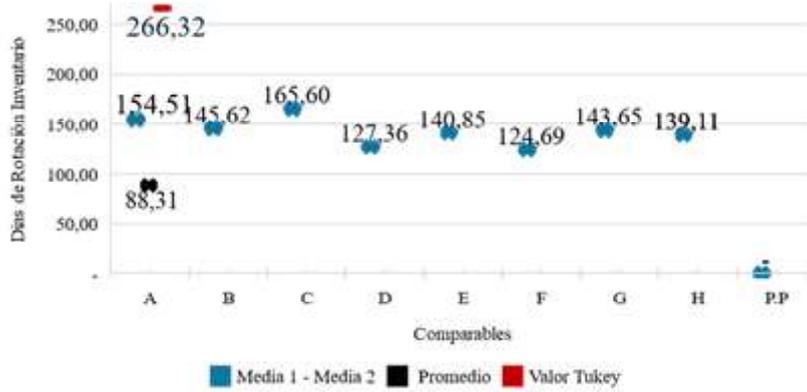
Comparables	Rotación Inventario (X1)	Inventario	Errores	X1 X2	Valor Tukey	Observaciones
A	32,32	483,00	-55,99	154,51	266,32	Fiable
B	41,21	1 313,00	-47,10	145,62	266,32	Fiable
C	21,23	146,85	-67,08	165,60	266,32	Fiable
D	314,19	1 836,67	225,88	-127,36	266,32	Fiable
E	45,97	4 180,00	-42,34	140,85	266,32	Fiable
F	62,14	324,90	-26,17	124,69	266,32	Fiable
G	43,18	100,16	-45,13	143,65	266,32	Fiable
H	47,71	2 365,00	-40,60	139,11	266,32	Fiable
p. p	186,82	235,54	98,52	-	266,32	Parte en prueba

Fuente: Autores

Descripción	Importes
Identifico el promedio de la rotación de los días de pagos	88,31
Calculo la suma de los cuadrados de los errores	76 743,24
Determino los promedios de los cuadrados error de ANOVA (MSE)	76 743,24
Calculo los grados de libertad	8
Determino la distribución t de student de dos colas.	0,96

Fuente: Autores.

Gráfico 2.2. rotación días CXP



Fuente: Autores

Todas las comparables tienen diferencias menores a 266,32 días, valor crítico de Tukey, pueden ser comparables bajo este análisis.

Rango intercuartil

Cuartiles	Rango días
Q1	41,21
Q2	45,97
Q3	62,14

Fuente: Autores

La parte en prueba en referencia a la rotación de inventario se encuentra sin afectación bajo el objeto de estudio. La visualización de la medida del rango intercuartil, denota ineficiencia en comparación al mercado comparable, esta amerita aplicar un ajuste de capital de la parte en prueba, o al mercado en el caso que exista alguna situación de riesgo, por ejemplo, una diferencia de mercado, riesgo país o inflación u cualquier otra circunstancia económica que responde el porqué de la diferencia.

11. Conclusiones

El uso de indicadores de calidad de datos estadísticos relativos permitiría monitorear, si esas variables utilizadas para el cálculo de ajustes por riesgo de financiamiento implícito contienen observaciones con desviaciones que afecten fiabilidad y consistencia, el uso del anova unidireccional y el valor crítico de tukey, sirvió para valorar cada indicador de rotación de comparable, y así, medir las diferencias existentes y descartar aquellas irreconciliables para la

comparabilidad. Esto garantizaría un ajuste de capital más limpio, preciso y respaldado, así, lograr mitigar esos riesgos, o iniciar las preguntas para llegar a la circunstancia justificante que ocasiona esa distorsión de comparabilidad ante posibles inspecciones fiscales, en un contexto complejo de precios de transferencia.

12. Bibliografías

- T.M. Kubiak & Donal W. Benbow (2017). *The certified six sigma black belt Handbook*. Third Edition. ASQ Quality Press, ISBN:978-0-87-389-941-3, Milwaukee, Wisconsin, (p.251,253,256,257).
- George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed* (p. 96). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.
- Roberto, Hernández; Carlos Fernández y Pilar Baptista (1991). *Metodología de la investigación*. (p.365,374,377,395). McGraw Hill, 1era Edición. México.
- Martín González, Dulce Flores y Miguel Solís (2023).» Aplicación del método de medias y rangos para la evaluación del sistema de medición de una empresa fabricante de componentes automotrices». *Revista ECORFAN, Journal of Engineering Applications*. Bolivia, Volume 10, N°30, 1-10, p.5.
- Gartner Inc: *Glossary Information Technology*:
<https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/metadata>.
[Consulta: 2024, Agosto 13].
- DAMA-DMBoK2. (2017). *DAMA-DMBoK Data Management Body of Knowledge 2nd Edition*. Basking Ridge, NJ, USA: Technics Publications. ISBN: 1634622340, 9781634622349. (p.19).
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2024). *Gobierno de datos para las administraciones tributarias. Una guía práctica*. ISBN: 978-9962-722-56-4. (p.42).
- Urbi Garay y Maximiliano González (2015). *Fundamentos de Finanzas*. (p.361). Ediciones IESA 3era Edición. Caracas.
- George, Michael L.; Maxey, Juan; Rowlands, David T.; Precio, Marcos (2005). *The Lean Six Sigma Pocket Toolbook: A Quick Reference Guide to Nearly 100 Tools for Improving Quality and Speed* (p. 173,174,175). McGraw Hill LLC. Edición de Kindle.
- Juan Salazar: ¿Qué es el método de Tukey para comparaciones múltiples? <https://www.linkedin.com/pulse/qu%C3%A9-es-el-m%C3%A9todo-de-tukey-para-comparaciones-salazar-jaime/?originalSubdomain=es>. [Consulta: 2024, agosto 18].
- Prueba de Tukey / Procedimiento de Tukey / Diferencia significativa honesta. [Prueba de Tukey / Procedimiento de Tukey / Diferencia significativa honesta | Statologos® 2024](#) [Consulta: 2024, agosto 18].

GESTIÓN DEL CONOCIMIENTO EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y ECONOMÍA DIGITAL

Ingrid Roa

Licenciado en Contaduría Pública,
Universidad de Carabobo.

Especialista en Gerencia Tributaria.
Máster en Finanzas, Doctorante en el
programa Doctoral en Ciencias
Económicas y Sociales de la Universidad
de Carabobo.

Investigador Junior en el centro de
Investigación y Desarrollo de las
tendencias y la Cultura Tributaria
(CIDTCT) de la Universidad de
Carabobo.

Docente Coordinadora de la Cátedra de
Tributación Internacional de Área de
Postgrado de la Universidad de Carabobo

Correo : ingridroa@hotmail.com

Leonardo E. Villalba González

Abogado, Universidad de Carabobo,
Especialista en Gerencia Fiscal. Máster
en Curriculum. Mención Evaluación.

Coordinador del Centro de Investigación
y Desarrollo de las Tendencias y la
Cultura Tributaria (CIDTCT), Coor-
dinador de la Líneas de investigación:

Mega Tendencias Tributarias y Gestión de
la Cultura Tributaria. Jefe del Depar-
tamento de Economía y Derecho y Jefe

de la Cátedra de Derecho de la Escuela
de Administración Comercial FaCES-UC.

Docente-Investigador en la asignatura
Derecho Financiero y Tributario FaCES.

Facilitador en Postgrado en Gerencia

Correo: lvillal2007@gmail.com;

lvillal@uc.edu.ve

Recibido: 22-09-2024 Aceptado: 30-09-2024

Revista Tribútum N° 10/2024 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

37-69

Resumen

El artículo ofrece una aproximación teórica a un modelo de gestión del conocimiento en precios de transferencia dentro de la economía digital. Empleando una metodología cualitativa y una perspectiva hermenéutica-interpretativa, se llevó a cabo una investigación de fuentes y un estudio de campo mediante entrevistas semiestructuradas a expertos internacionales en precios de transferencia que también son docentes. El análisis de los datos incluyó la estructuración, resumen, comparación y categorización de la información obtenida. Los resultados resaltan la importancia de varios aspectos clave en la gestión del conocimiento, tales como el dominio de idiomas modernos (inglés, francés, español y portugués), liderazgo, habilidades técnicas para la investigación, ciencia de datos, análisis de estados financieros, control de riesgos, contabilidad corporativa, mercado de capitales, normativa OCDE-ONU economía digital, derecho tributario internacional y comercio internacional. Además, se enfatiza la necesidad de incorporar nuevos conocimientos, como lenguajes de programación, competencias blandas y transversales, técnicas modernas, valoración de intangibles, habilidades en el manejo de bases de datos, modelos de negocios digitales, mercados de criptomonedas, derecho tributario y logística. En conclusión, un modelo de gestión del conocimiento en esta área contribuirá al desarrollo de competencias en los profesionales no solo en precios de transferencia sino también en habilidades y competencias tecnológicas en análisis de datos, estudio de mercados y análisis de riesgos, competencias que son altamente demandadas por las Administraciones Tributarias y las Empresas.

Palabras claves

Precios de Transferencia, Gestión, Conocimiento, Economía, Digital

Abstract

The article offers a theoretical approach to a knowledge management model in transfer pricing within the digital economy. Using a qualitative methodology and a hermeneutic-interpretative perspective, a source investigation and a field study were conducted through semi-structured interviews with international experts in transfer pricing who are also educators. The data analysis included structuring, summarizing, comparing, and categorizing the obtained information. The results highlight the importance of several key aspects in knowledge management, such as proficiency in modern languages (English, French, Spanish, and Portuguese), leadership, technical research skills, data science, financial statement analysis, risk control, corporate accounting, capital markets, OECD-UN digital economy regulations, international tax law, and international trade. Additionally, the need to incorporate new knowledge is emphasized, such as programming languages, soft and transversal skills, modern techniques, intangible asset valuation, database management skills, digital business models, cryptocurrency markets, tech-tax law, and logistics. In conclusion, a knowledge management model in this area will contribute to the development of competencies in professionals not only in transfer pricing but also in technological skills and competencies in data analysis, market study, and risk analysis, which are highly demanded by Tax Administrations and Companies.

Key words

Transfer Pricing, Management, Knowledge, Economy, Digital

Sumario

1. Introducción. 2. Generalidades. Precios de transferencia en la economía digital. 3. Modelos de Negocios en la Economía Digital. 4. Importancia de la formación de Competencias Profesionales en Precios de Transferencia bajo la Económica Digital. 5. Experiencias recientes en LATAM de gestión del conocimiento en precios de transferencia. 6. Metodología 7. Reflexiones finales o posturas emergentes 7. Conclusiones. 9. Bibliografía.

1. Introducción

La Gestión del conocimiento es una disciplina que emerge de los paradigmas de los sistemas económicos nacionales e internacionales, basados en la globalización y la digitalización de la información, llamada economía digital, ella nos lleva hacia una economía fundamentada en el conocimiento y el aprendizaje, dos factores clave que nos demandan cambios radicales para administrar las organizaciones y los sistemas, específicamente los llamados bienes intangibles que forman el capital intelectual.

Valbuena Antolínez y Sánchez Cárcamo (2024)¹ proponen que el capital intelectual en la educación se entiende como la interconexión entre las instituciones y sus grupos de interés. Esta conexión facilita la creación, transferencia, renovación y protección del conocimiento a través de un enfoque de inteligencia colectiva. Este enfoque contribuye al aprendizaje, la innovación, la especialización y la generación de valor tanto en las instituciones como en la sociedad. Además, se destaca la importancia de gestionar, medir y reportar los diferentes tipos de capital de manera armonizada, dinámica y evolutiva, obteniendo resultados que son tanto medibles como transferibles.

En este contexto, Sánchez et al. (2020)², destacan que la gestión del conocimiento, entendida como el proceso entre la producción y la transferencia de saberes, datos e información en respuesta a demandas externas y recursos internos de una organización, ha experimentado modificaciones sustanciales.

En años anteriores, los procesos de intercambio consistían en conversaciones sobre nuevos activos intangibles como la asesoría de los practicantes y actores sociales, en comparación con los requerimientos del mercado local, pero estas formas se transformaron en una formación de autonomías relativas a la producción de conocimiento con estándares internacionales, alineándose a la economía emergente de este tiempo. Para ello, en la economía digital se considera la necesidad de gestionar el conocimiento en todos los espacios del quehacer humano donde la tecnología ha impactado, desde los nuevos modelos de negocios

1 Valbuena Antolínez, S., & Sánchez Cárcamo, R. (2024). Gestión del conocimiento, capital intelectual y educación: análisis bibliométrico 1999-2023. *Revista Universidad Y Empresa*, 26(47), 1-36. <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/empresa/a.13674>.

2 Sánchez, A., Valdés, O., Amemiya, M. y García, C. (2020). Confiabilidad y validez de un instrumento que mide la gestión del conocimiento. *Educación*, 30 (1), 9-22 <https://doi.org/10.37177/UNICEN/EB30-261>.

digitales, la educación, el campo laboral con el teletrabajo y los desafíos tributarios en el control de las rentas en los nuevos esquemas de negocios.

Esta economía digital aparece en la década de los sesenta, especialmente con los primeros computadores, la expansión de las multinacionales y la formación de un mercado internacional de capitales, luego, a partir de los ochenta, algunos hechos como por ejemplo los cambios del modelo fordista hacia una organización más flexible, también en las empresas japonesas y sus resultados en la competitividad internacional, las innovaciones en materia de tecnologías sobre la gestión de la información y de las comunicaciones, además de la consolidación de viejos bloques económicos, y de formación de nuevas áreas de integración económica, entre otros.

Al punto que todos ellos se constituyeron en una nueva forma de enfrentar las crisis mundiales desde la década de los ochenta, las que marcaron una nueva dinámica en los mercados internacionales y en las respuestas de algunas economías nacionales a estos contextos. Peluffo y Catalán (2002)³.

Estas dinámicas van a determinar la base de transición para la formación de un nuevo paradigma económico, al cual se le denomina «Economía digital basada en información». Las principales características han sido definidas por diversos autores como Tapscott (2000), Castells (1998), Nonaka y Takeuchi (1999) y Tom Sielbel (2021), Jill Dy Ché (2021), Sacolick, I (2021), así como otros aspectos tales como la globalización de los mercados, el conocimiento como eje de estos cambios, la innovación para su implantación, la digitalización, y la virtualización, de manera que esto lleva a asimilar mejor el trabajo de personas y organizaciones, además de disminuir las brechas entre productores y consumidores.

Paz, S. (2021)⁴ agrega el término mutación de la economía, la cual es generada por tecnologías digitales, Big data, la computación en la nube y el software libre principalmente, con base en estas tecnologías se han desarrollado nuevos modelos de negocios digitales, siendo los más usados en 2024 según Sáez Hurtado, J. (2024)⁵. Enterprise, Saas o Software como servicio (Software as a service), Suscripción, Transaccional, Marketplace, Comercio electrónico o e-commerce, Modelo basado en Anuncios y monetización de datos de clientes, Venta de hardware, Open Source, Freemium, Data-as-a-Service (DaaS), Blockchain as a Service (BaaS), IA Personalizada as a Service.

Tanto la digitalización de la economía como la gestión del conocimiento

3 Perluffo, A, Catalán, C (2002). Introducción a la gestión del conocimiento y su aplicación al sector público. Manuales. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social. Disponible: https://bibliotecadigital.ciren.cl/bitstream/handle/20.500.13082/147555/S2002617_es.pdf?sequence=6

4 Paz, S. (2021). Economía digital: el futuro ya llegó. Bernal, Argentina: Universidad Nacional de Quilmes, Unidad de Publicaciones del Departamento de Economía y Administración. Disponible en RIDAA-UNQ Repositorio Institucional Digital de Acceso Abierto de la Universidad Nacional de Quilmes <http://ridaa.unq.edu.ar/handle/20.500.11807/2990>

5 Sáez Hurtado, J. (2024). ¿Cuáles son los modelos de negocios digitales más utilizados? Recuperado de <https://www.iebschool.com/blog/modelos-negocios-digitales-mas-utilizados-digital-business/>

asociados a temas tributarios complejos se han convertido en desafíos importantes para las administraciones tributarias. En relación con el personal de estas administraciones, se pueden destacar los resultados de la Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria (ISORA, por sus siglas en inglés), que en 2022 incluyó a 172 países. Esta encuesta fue presentada por Garcimartin, C. y Díaz de Sarralde Míguez, S. (2023)⁶.

El tamaño de la dotación de personal, a finales del año fiscal 2021 el total de jurisdicciones participantes en ISORA acumularon una plantilla de personal de cerca de 2 millones de trabajadores (en su equivalencia de tiempo completo ETC). De ellos, 457 mil pertenecen a los países miembros del CIAT (23,1% del total) y algo más de 97 mil a los países de ALC (4,9% del total). El grueso de estos trabajadores está concentrado en los países de ingreso medio alto (46,5%) y alto (36.9%), que en conjunto suponen el 83,4% del total. Así mismo La composición del personal empleado por rangos de edad muestra que, en promedio para los países de ISORA, el grueso de los trabajadores a tiempo completo (79,1%) se concentra en los tres rangos comprendidos entre los 25 y 54 años.

Esa misma franja etaria supone el 75% de la plantilla en los países del CIAT y de 80,7% en ALC. Según niveles de ingreso, el mismo estrato comprende al 85,0% del personal ETC en los países de ingreso bajo, mientras que sólo llega al 70,8% en los países de ingreso alto. En este último grupo de países, además, la franja etaria mayoritaria se encuentra entre los 45 y 54 años (28,1%), mientras que para los demás grupos corresponde al segmento de 35 a 44 años. En el grupo de ingreso alto también tiene mayor que en los otros grupos el segmento entre 55 y 64 años (23,9% del total)

Estos resultados destacan la necesidad de fomentar la gestión del conocimiento en el uso de las nuevas tecnologías, especialmente entre las personas de 35 a 64 años. Además, es crucial promover incentivos para que los jóvenes estudiantes se formen en ciencias fiscales. Las administraciones tributarias deben centrarse en capacitar a su personal en el uso de nuevas tecnologías para mejorar su labor fiscal.

Así mismo, la evolución y la complejidad de las transacciones por medio de plataformas virtuales alcanzan un gran impacto desde este rubro. Un informe sobre el tema en cuestión, presentado por las Naciones Unidas (2019)⁷, indica que las empresas de plataforma han obtenido una capitalización bursátil mayor de 100 millones de dólares en 2015 y de 4,7 billones de dólares (incrementa +67%) en 2017, con 7 billones de dólares.

Esto se tradujo como un reto para las administraciones tributarias del mundo y las organizaciones multilaterales e instituciones educativas, siendo ejemplo

6 Garcimartin, C. y Díaz de Sarralde Míguez, S. (2023). Panorama de las administraciones tributarias en los países del CIAT. Resultados de la Encuesta ISORA 2022. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

7 ONU (2019), Organización de las Naciones Unidas, https://unctad.org/es/system/files/official-der2019_es.pdf. Disponible: https://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2011/12/document/der2019_es.pdf.

de estos organismos la Organización para la Cooperación y Desarrollo económico (OCDE), dicho organismo está integrado por 37 países miembros, hallándose entre sus miembros Latinoamericanos Chile, México, y recientemente Colombia, que ingresó en 2020, también Costa Rica como invitado para adherirse en mayo 2020, además de Brasil como socio estratégico. La gestión del conocimiento se ha fortalecido y estimula el uso de las tecnologías de información y comunicación, así como las tecnologías de aprendizaje y conocimiento.

Ahora bien, los desafíos originados por la digitalización de la economía, sobre todo en el control transfronterizo de las rentas, controlado hasta ahora por la normativa de precios de transferencias, son clasificados como una línea de acciones prioritarias al Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Beps)⁸. Desde 2015 hasta la fecha, la OCDE ha estado trabajando en ello, y emite un informe sobre la acción 1, en 2018 compiló el documento Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, en 2019 emite un informe sobre el progreso, y en 2020 se desarrollan labores encaminadas a lograr el enfoque unificado.

Desde las observaciones anteriores, es oportuno señalar que recientemente, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ha publicado la nueva edición de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2022⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, estas incluyen las guías revisadas sobre la aplicación del método del beneficio transaccional y las orientaciones para las administraciones tributarias sobre la aplicación del enfoque de los intangibles difíciles de valorar acordadas en el año 2018, así como las nuevas orientaciones sobre precios de transferencia en las transacciones financieras aprobadas en 2020.

Así como también ha dado un pronunciamiento sobre el marco inclusivo de la OCDE / G20 sobre la erosión de la base y la transferencia de beneficios (MI)¹⁰ han logrado acordar una solución para desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El acuerdo integra los elementos de cada pilar I y II el 08 de octubre 2021 se publica un documento de OCDE que indica un plan detallado y se comprometen a elaborar las reglas modelo para dar efecto a las siglas GIOBE, estas se desarrollarán a fines de noviembre de 2021, así

⁸ OCDE. (2015). *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)*. Recuperado de https://www.oecd.org/es/publications/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es.html

⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

manifiesta el documento. Pilar I

El Pilar I se enfoca en redistribuir una parte de los beneficios de las grandes empresas multinacionales a las jurisdicciones donde tienen consumidores. Este pilar pretende enfrentar los desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía, garantizando que las empresas paguen impuestos en los países donde generan ingresos, sin importar su presencia física. Su objetivo es redistribuir los derechos de imposición de manera más justa entre los países.

El Pilar II establece un impuesto mínimo global del 15% para las grandes empresas multinacionales con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. Este pilar busca prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), asegurando que las multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos, independientemente de su ubicación. Esto se logra mediante la implementación de reglas que garantizan que los beneficios de las empresas sean gravados al menos a esa tasa mínima en todas las jurisdicciones.

Estos pilares son parte del acuerdo histórico alcanzado en octubre de 2021 por 137 países miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20, con el objetivo de abordar los desafíos fiscales de la globalización y la digitalización de la economía. El consenso del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios («BEPS») publicado en octubre 2021¹¹ y a los documentos de consulta pública publicados el 8 de diciembre de 2022, 17 de julio de 2023 y el 19 de febrero de 2024 la OCDE publicó la nueva guía sobre el Pilar 1 Importe B que se incorpora a las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE 2022 como Anexo al Capítulo IV.

(«Enfoque Simplificado»)¹².

Otro documento referente es el Informe fiscal del Secretario General de la OCDE a los ministros de finanzas y gobernadores de bancos centrales del G20 (G20 Brasil, julio de 2024)¹³. El informe describe algunas de las principales novedades en la reforma fiscal internacional desde febrero de 2024, en particular en lo que respecta a la solución de dos pilares para hacer frente a los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía y a la aplicación de las normas mínimas BEPS. Este informe fue elaborado por la OCDE antes de la tercera reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales

10 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base y la transferencia de beneficios (BEPS). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/>

11 OCDE. (2021). El Marco Inclusivo del G20/OCDE («Marco Inclusivo») ha publicado las reglas globales anti-abuso para evitar la erosión de la base imponible («model rules») relativas a la tributación mínima global. Recuperado <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>

12 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). Pilar One - Amount B. En Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE 2022. Recuperado de https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en.html

del G20 celebrada bajo la Presidencia brasileña del G20 del 25 al 26 de julio de 2024 en Río de Janeiro, Brasil.

El informe «Perspectivas de la Economía Digital 2024» de la OCDE, Volumen 1: «Abrazar la frontera tecnológica»¹⁴, presenta nuevas perspectivas sobre las tecnologías fundamentales que sustentan el ecosistema digital y sus efectos. Empleando técnicas de Big data y aprendizaje automático, este volumen ofrece nuevas estimaciones sobre la tasa de crecimiento del sector central del ecosistema: las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC). Además, explora la frontera tecnológica con una visión sobre el futuro de la inteligencia artificial (IA) y su potencial como fuerza positiva. También examina cómo las personas, empresas y gobiernos están adoptando las tecnologías digitales, proporcionando información sobre la magnitud y el alcance de las brechas digitales y cómo fomentar la igualdad de oportunidades y la inclusión.

Fultz, T., Cooper, J., & Camillo, J. (2024)¹⁵. Concluyen sobre los resultados de la Encuesta Internacional de Impuestos y Precios de Transferencia de EY 2024 encuentra que las empresas necesitan una política sólida de precios de transferencia para gestionar nuevos riesgos. Una abrumadora mayoría de los encuestados dice que enfrentan un riesgo moderado o significativo de doble imposición relacionado con el proyecto de marco inclusivo sobre Erosión Base y Cambio de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que introduce varios nuevos regímenes fiscales bajo el Pilar Dos, incluido un nuevo impuesto mínimo mundial de al menos 15% para las empresas multinacionales. Más de 50 jurisdicciones en todo el mundo se encuentran en diversos estados de implementación de esas reglas, algunas ya en este año.

Siguiendo esta misma línea de pensamiento es propicio resaltar la importancia que está adquiriendo la temática de los precios de transferencia en un espacio protagónico y transcendental en el derecho tributario mundial y las relaciones entre los distintos Estados, debido a la promoción y auge de la economía digital, en las modalidades de búsqueda, prestaciones de servicios, logística transporte, transmisión de intangibles valiosos, entre otros, esto ha puesto en evidencia que los conceptos tradicionales del derecho tributario internacional no satisfacen los fines de control fiscal, el elemento del nexo, el establecimiento permanente quedan inoperante ante los modelos de negocios virtuales, es latente la incorporación de un tributo a estos modelos de negocios y las bases de como imponerlo, se discuten desde los principios que rigen los precios de

13 OCDE. (2024). Informe fiscal del Secretario General de la OCDE a los ministros de finanzas y gobernadores de bancos centrales del G20 (G20 Brasil, julio de 2024)

disponible: [OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors \(G20 Brazil, July 2024\) | OECD](#)

14 OECD (2024), *OECD Digital Economy Outlook 2024 (Volume 1): Embracing the Technology Frontier*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a1689dc5-en>

15 Fultz, T., Cooper, J., & Camillo, J. (2024). La Encuesta Internacional de Impuestos y Precios de Transferencia de EY 2024 encuentra que las empresas necesitan una política sólida de precios de transferencia para gestionar nuevos riesgos. EY Global. Recuperado de https://www.ey.com/es_gt/tax/international-tax-and-transfer-pricing-survey.

transferencias, que hasta ahora es la normativa reinante para poder ejercer un control fiscal a las operaciones transfronterizas, sin presencia física en distintas jurisdicciones.

En América Latina, sin embargo, la vía propuesta aparte de la aplicación de las directrices OCDE, es la opción de la cooperación y la formación de competencias para formular propuestas multilaterales, ya que de acuerdo con el informe *Perspectivas económicas de América Latina 2019*, entre los obstáculos que impiden el desarrollo se observó, la baja productividad, vulnerabilidad social, debilidades institucionales y sostenibilidad ambiental.

Ahora, desde la pandemia, se ha puesto de manifiesto la necesidad de abocarse a ello con suma urgencia, y hacerle frente, ya que en la región se intensificó la crisis del Covid 19 con un margen fiscal reducido. Dicha crisis, también ha puesto en el tapete la necesidad de cambios inminentes en el currículo académico, no solo por el uso de plataformas, sino también para que existan nuevos aprendizajes y competencias que cobran mayor relevancia en el contexto tecnológico, y aportan valor a la construcción de nuevas competencias para adaptarse al nuevo paradigma tributario en el control de rentas obtenidas en distintos países, siendo una de las vías o formas que ha cobrado fuerza para esta tarea, la gestión del conocimiento en precios de transferencia bajo el sistema de economía digital, a tal punto que los organismos multilaterales como la OCDE, CIAT, BID han comenzado a gestionar el conocimiento en dicha materia.

Todo esto toma a la educación superior pública de Venezuela, en un contexto de brecha institucional y tecnológica enorme, vulnerabilidad y crisis económica en la que se encuentra el país para lo que se requiere un cambio de sus políticas de forma radical, ya que esta crisis económica e institucional, ocasionó la estrangulación presupuestaria e institucional de las Universidades públicas, reduciéndose las matrículas y expulsando los docentes, investigadores y personal del quehacer académico, las deficiencias en las infraestructuras físicas de los campus universitarios.

El conocimiento y su búsqueda en un contexto de cambios constantes a nivel global en los distintos ámbitos del quehacer humano, se vuelven clave para la evolución de los países, convirtiéndose los espacios laborales en los que demandan nuevas habilidades y competencias a las disciplinas y profesionales del área tributaria, por cuanto las Universidades juegan un rol primordial para promover el desarrollo de estas competencias.

Considerándose la docencia en su fin que los alumnos puedan adquirir los conocimientos e instrucciones necesarias y estas les permitan tener opciones y soluciones a los problemas en su ejercicio profesional al mismo tiempo una posición crítica. Sin embargo, la tendencia en cuanto a estos procesos de enseñanza aprendizaje han venido evolucionado, tomando en cuenta la acumulación de grandes volúmenes de inmenso contenido teórico, sin un sentido para dotar de las habilidades y competencias necesarias en la resolución de problemas en la práctica laboral.

Y aún más en el ámbito de la fiscalidad internacional, esta es una de las razones por las que muchos estudiantes abandonan sus estudios y dejan las

aulas, es para el estudiante más desafiantes tener procesos de aprendizajes que les inviten a pensar en problemas reales del ejercicio profesional y del quehacer laboral, así como también las prácticas laborales.

Los profesionales vinculados a labor de: asesores tributarios, funcionarios, consultores fiscales, contadores, abogados, administradores, economistas, actuarios, licenciados en ciencias fiscales, gerentes entre otros actualmente requieren competencias en materia de precios de transferencia bajo los esquemas de la economía digital, así como competencias transversales en el ejercicio de sus funciones.

Debido a estos cambios trascendentales que están surgiendo en el mundo con la llegada de la economía digital y su impacto en la filosofía del sistema tributario mundial se hace imperiosos, incorporar esta temática en el diseño curricular en los programas de formación profesional involucrados con el tema, siendo la tendencia de los diseños curriculares, hacerlos en base a competencias y proponiendo modificación en los programas, este debe ser un proceso que involucre el mundo práctico y la realidad.

Para reafirmar lo anteriormente dicho, Perrilla, (2018: p.9), agrega «El currículo es una construcción social que ha de ser complementada desde diferentes perspectivas para tener tantas materializaciones como contextos concretos». Reconociendo que los procesos de aprendizaje deben ser un espacio donde se abra la puerta a la innovación y promoción de todos los esfuerzos, en la formación que contribuyan a la evolución integral de los estudiantes vinculados con el quehacer de las ciencias fiscales de la Universidad de Carabobo, como casa de estudio piloto, donde se gesta el modelo de gestión del conocimiento.

En la fase de recolección de información para la construcción del modelo, la investigadora se plantea la siguiente interrogante: ¿Cuáles son los elementos clave a considerar para diseñar un modelo de gestión del conocimiento en precios de transferencia en la economía digital, desde la visión de los actores y sus prácticas profesionales? Esta interrogante, al convertirse en acción, se transforma en el objetivo de interpretar las visiones que tienen los actores sobre el conocimiento en precios de transferencia, en el contexto de la digitalización de la economía y desde sus prácticas profesionales.

Generalidades. Precios de transferencia en la economía digital

Desde una perspectiva financiera, los precios de transferencia constituyen quizás el régimen fiscal más importante del mundo en materia de rentas, debido al volumen, frecuencia y montos que se generan a través del comercio internacional entre empresas multinacionales. Los precios de transferencia se aplican básicamente entre una persona residente en un país y una vinculada en el exterior o bien otra residente en un paraíso fiscal, y dichas personas pueden ser naturales o jurídicas, pero ¿cuál es su concepto o definición? Para Horngren, W, Stratton, O (1996)¹⁶, La definición de «precio de transferencia» para efectos de economía de los negocios dice así: «el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a

otro segmento de la misma organización».

Al cobrar precios por bienes y servicios transferidos dentro de un grupo, los gerentes de dichas entidades pueden tomar la mejor decisión posible, respecto a si comprar o vender bienes y servicios dentro o fuera del grupo, en caso de llevar a cabo operaciones intra grupo están obligados a cumplir con el principio de plena competencia, es decir, que los pactados sean como se si se hubiera hecho la operación con un tercero o independiente.

De acuerdo La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹⁷. Los Precios de Transferencia pueden definirse como el valor asignado a las transacciones realizadas entre empresas relacionadas. Se define también como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible y/o provee servicios a sus partes relacionadas.

Por otra parte, la OCDE (2021), se ha encargado de que los precios de transferencia cuenten con un marco de referencia, que coadyuve a generar lineamientos y pautas a seguir entre cada uno de los países miembros, tanto de carácter jurídico, como económico y fiscal, creando los así llamados «Pilares I y II», siendo los elementos clave de su enfoque los siguientes:

Pilar I: Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables, se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas; Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante; Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes; Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad.

Nuñez Pahuacho, B. J. (2024)¹⁸. Resume la explicación de como funciona el Pilar Uno en un gráfico que contiene 11 bloques, divididos en tres grupos:

Monto A: Representa el tributo correspondiente a las jurisdicciones de mercado donde se consumen los servicios, y estas jurisdicciones tienen derecho a gravar sobre una base residual.

Monto B: Se refiere a la tributación sobre una base fija por actividades de marketing y distribución que ocurren físicamente en el mercado donde se prestan los servicios, y deben estar en concordancia con el principio de plena competencia (arm's length principle, ALP).

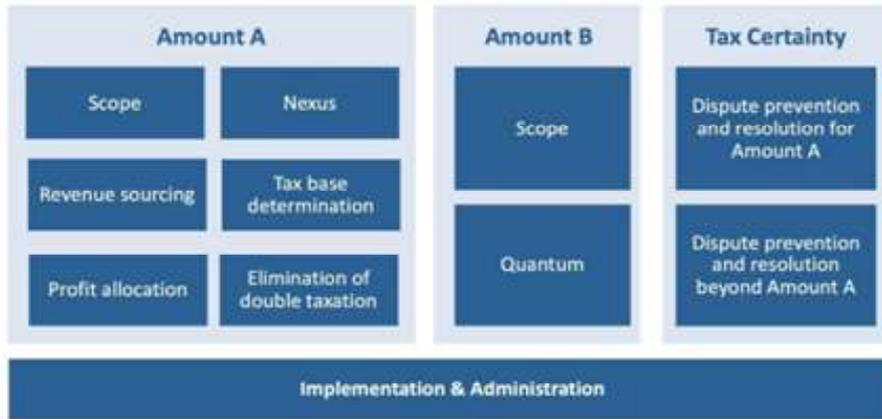
Implementación y administración: Incluye los mecanismos necesarios para la aplicación y gestión de estos tributos.

¹⁶ Horngren, W. Stratton, O (1996). «Introduction to Management Accounting». Prentice Hall International Inc., 1996.

¹⁷ OCDE. (2022). Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. <https://doi.org/10.1787/20769717>

¹⁸ Nuñez Pahuacho, B. J. (2024). Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE. Trabajo de investigación presentado en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Magister en Finanzas y Derecho Corporativo. Universidad EASAN.

Figura 1 Building Blocks of Pillar one



Fuente: Nuñez Pahuacho, B. J. (2024) p.74

El alcance del Pilar Uno, según lo acordado en enero de 2020, busca cerrar las brechas conceptuales entre los miembros que querían centrarse en los negocios digitales y aquellos que abogaban por un alcance más amplio de actividades. Como resultado, se incluyeron los Servicios Digitales Automatizados (ADS) y los Negocios Orientados al Consumidor (CFB), abarcando tanto servicios digitales como negocios convencionales de venta de bienes y prestación de servicios. Hasta la fecha, se ha avanzado considerablemente en el trabajo técnico para estas dos categorías, aunque el alcance definitivo aún no está completamente resuelto para el año 2023. Además, uno de los miembros propuso un «puerto seguro» (safe harbour), permitiendo a un grupo multinacional optar por una base imponible global sujeta al Pilar Uno.

El «Quantum» se refiere al monto de la utilidad residual que puede ser reubicada para ser gravada y redistribuida entre las jurisdicciones (países) donde se encuentran los usuarios. Para ello, se establecerán umbrales y porcentajes específicos de la utilidad a ser recolocada. Sin embargo, aún no se han definido completamente estos umbrales y porcentajes.

Extent of tax certainty: El alcance de la certeza fiscal se refiere a la necesidad de todos los miembros de encontrar una solución innovadora que también incluya una fórmula efectiva para la resolución de disputas relacionadas con el denominado Monto A.

Scope and application of Amount B: Como señalamos antes el monto B a diferencia del A que proviene de las actividades 100% digitales y probablemente también las no digitales, el monto B busca determinar la base imponible que proviene de las actividades de marketing y distribución.

Nexus: Se refiere al criterio de conexión, principalmente basado en el país del usuario.

Revenue Sourcing: Trata sobre la fuente de donde proviene la riqueza a ser gravada para determinar la base imponible.

Profit Allocation: Involucra la recolocación de la utilidad para ser gravada.

Elimination of Double Taxation: Se enfoca en la eliminación de la doble tributación como resultado de la recolocación de utilidades.

El Primer Pilar busca establecer un marco de tributación que refleje el valor creado por las empresas digitales en cada país donde operan. Hasta ahora, estas empresas han podido operar en múltiples jurisdicciones sin pagar impuestos significativos debido a que las reglas fiscales internacionales actuales se basan en la presencia física de una empresa en un país. Esto dificulta gravar a las empresas digitales que operan en línea y no tienen una presencia física significativa en muchos países donde generan ingresos.

Para solucionar esta situación, se han propuesto varias medidas, como la creación de un impuesto digital global o la modificación de las reglas fiscales internacionales existentes para incluir la digitalización de la economía.

Ámbito de aplicación: El Pilar Uno se aplica a las multinacionales con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad mayor al 10% (calculada como beneficios antes de impuestos sobre ingresos, utilizando un mecanismo de promedios). Si la implementación es exitosa, este umbral se reducirá a 10.000 millones de euros. Cabe destacar que las industrias extractivas y los servicios financieros regulados están excluidos de este ámbito de aplicación

Fuente de los ingresos: Los ingresos se asignarán a las jurisdicciones del mercado final donde se utilicen o consuman los bienes o servicios. Para ello, se establecerán reglas detalladas para determinar el origen de los ingresos en categorías específicas de transacciones.

Determinación de la base imponible: La base imponible se determinará en función de los ingresos reportados en la contabilidad financiera de la multinacional, con los ajustes correspondientes.

Régimen de protección con respecto de beneficios derivados de actividades de comercialización y distribución: Cuando los beneficios residuales de una Empresa Multinacional (EMN) que está incluida en el ámbito de aplicación ya están gravados en una jurisdicción de mercado, un régimen de protección de los beneficios de comercialización y distribución limitará los beneficios residuales asignados a la jurisdicción de mercado a través del Importe A.

Eliminación de la doble imposición: Cuando una Empresa Multinacional (EMN) ya paga impuestos sobre sus beneficios residuales en una jurisdicción de mercado, un régimen de protección limita los beneficios residuales asignados a esa jurisdicción a través del Importe A. Para evitar la doble imposición de estos beneficios, se aplican métodos de exención o imputación. Las entidades responsables del pago de impuestos se determinan entre aquellas que obtienen beneficios residuales. Este mecanismo incluye la identificación de las entidades que pagan el impuesto y los métodos para eliminar la doble imposición. En grupos multinacionales con varias filiales, es esencial identificar las utilidades

generadas por cada entidad para el pago de impuestos, utilizando métodos específicos.

Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022)¹⁹. Presenta un ejemplo hipotético para explicar el Pilar Uno, Dos empresas multinacionales. La Empresa «A», ubicada en el país «1», actúa como la matriz y posee los activos intangibles. La Empresa «B», situada en el país «2», realiza actividades de distribución y comercialización de un servicio digital de streaming de videos, como Netflix, y distribuye estos servicios a otros países sin tener presencia física en ellos.

Figura 2. Caso práctico Pilar I



Fuente: Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022).

Si un grupo de dos empresas tiene ingresos anuales superiores a 20,000 millones de euros y una rentabilidad mayor al 10%, se les aplica el Importe A del Pilar 1. Si el País «3» tiene un PIB mayor a 40,000 millones de euros y las empresas generan más de 1 millón de euros en ingresos en ese país, también se aplica el Importe A. En el País «3», se pagará el 25% de los beneficios residuales, que son los beneficios que exceden el 10% de los ingresos.

$$\text{Beneficios residuales (BR)} = \text{Utilidad} - 10\% \text{ ingresos}$$

$$\text{BR} = 4,000 \text{ millones} - (10\% \times 26.000 \text{ millones}) = 1.400 \text{ millones}$$

$$\text{Importe A} = 1.400 \text{ millones} \times 25\% = 350 \text{ millones}$$

Es importante destacar que si existen otras jurisdicciones donde las empresas multinacionales operen, este importe A deberá distribuirse sobre una base de asignación de los ingresos. Por otro lado, este importe A se utilizaría como un crédito en las demás jurisdicciones a fin de evitar la doble tributación

El Importe B, en este ejemplo es una rentabilidad fija que deberá estar establecida en acuerdos bilaterales correspondiente a las actividades de comercialización. Sin embargo, como se dijo anteriormente, aún este Importe está sujeto a acuerdo.

Según el documento «Update to the Economic Impact Assessment of Pillar

¹⁹ Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022). Panorama tributario para empresas que operan en la economía digital. Memoria III Encuentro de Cumplimiento Tributario, Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, LXIV Aniversario.

One» de octubre de 2023²⁰, el Importe B no pretende aumentar la base imponible ni los impuestos, sino proporcionar certeza fiscal al estandarizar los ajustes de precios de transferencia para servicios entre empresas del mismo grupo. El Importe B busca estandarizar la remuneración entre partes vinculadas en actividades de marketing y distribución, conforme a las reglas de precios de transferencia, con el fin de simplificar las normas y reducir los costos de cumplimiento para los contribuyentes.

Pilar II: Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros, Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales; Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.

Este pilar busca evitar que los países compitan por inversiones ofreciendo tasas impositivas bajas, lo que reduciría el impacto de trasladar beneficios a lugares con impuestos menores.

Para comprender los fundamentos de este Pilar Dos, veamos el siguiente ejemplo propuesto por Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022) que incluye un grupo multinacional compuesto por 5 empresas:

Cuadro 1. Aplicación práctica del Pilar II

Item	Empresa	País	Ganancias (euros)	Impuestos ajustados (euros)	Adherencia al Pilar 2	País de Baja Tributación
1	Empresa A	País 1	6,700	1,353.40	No	No
2	Empresa B	País 2	650	107.25	Si	No
3	Empresa C	País 2	750	133.50	Si	No
4	Empresa D	País 3	800	40	No	Si
5	Empresa E	País 3	1,200	158.40	No	Si

Fuente: Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022)

La Empresa A, ubicada en el País 1, es la matriz. Aunque el País 1 no se ha adherido al Pilar 2, no se considera un país de baja tributación ya que su tasa impositiva es superior al 15%. Las Empresas B y C, situadas en el País 2, son filiales directas de la Empresa A. El País 2 no es de baja tributación y sí se ha

20 O'Reilly, P. et al. (2023), «Actualización de la evaluación del impacto económico del pilar uno: Proyecto OCDE/G20 sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios», OECD Taxation Working Papers , No. 66, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/7c35a55c-en> .

adherido al Pilar 2. Por último, las Empresas D y E, ubicadas en el País 3, son filiales directas de B y C. El País 3 no se ha adherido al Pilar 2 y se considera de baja tributación, con una tasa inferior al 15%.

En este caso, lo primero que se debe hacer es verificar si el grupo está dentro del alcance de la norma del Pilar 2, es decir, si tiene ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. Si es así, el siguiente paso es determinar las pérdidas o ganancias de cada una de las empresas del grupo, como se muestra en el Cuadro No. 1.

Luego, se calculan los impuestos ajustados, que son los impuestos determinados según la tasa impositiva efectiva del país correspondiente, como se muestra en el Cuadro No. 1. Finalmente, se determina el impuesto complementario y las entidades responsables de su pago. En este caso, dado que el País 3 es el único considerado de baja tributación, el ajuste se aplicará a las entidades que operan en ese país, calculando la tasa de impuestos efectiva complementaria de la siguiente manera:

$$\text{Impuesto Efectivo} = 40 + 158.40/800 + 1200 = 9.92\%$$

$$\text{Impuesto complementario} = \text{Impuesto Mínimo} - \text{Impuesto Efectivo}$$

$$\text{Impuesto complementario} = 15\% \ll 9.92\% = 5.08\%$$

El impuesto adicional a pagar se calcula aplicando el Impuesto Complementario del 5.08% a las ganancias de las empresas que operan en el país de baja tributación, que suman 2,000 euros (800 + 1,200), resultando en un impuesto adicional de 101.60 euros. Este impuesto adicional de 101.60 euros deberá ser asumido por las entidades ubicadas en el país que ha adoptado el Pilar 2, en este caso, la Empresa B y la Empresa C, y se pagará en función del nivel de participación que tengan en las empresas sujetas a baja tributación

Montes Urdín, J. (2024)²¹ Describe la aplicación de los Impuestos globales simplificados: descifrando la cantidad B del Pilar 1 de la OCDE,

La nueva guía sobre el Pilar 1 Importe B que se incorpora a las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE 2022 como Anexo al Capítulo IV («Enfoque Simplificado»).

Esta guía tiene como propósito facilitar y optimizar la aplicación del principio de plena competencia en las actividades esenciales de comercialización y distribución al por mayor, realizadas por entidades con un perfil de riesgo limitado. Esto puede llevarse a cabo mediante un modelo de compraventa o utilizando empresas del grupo que actúan como agentes o comisionistas. El objetivo es aumentar la seguridad jurídica y reducir las cargas y costos de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias.

21 Montes Urdín, J. (2024). Impuestos globales simplificados: descifrando la cantidad B del Pilar 1 de la OCDE para Directores Financieros. EY España, socio responsable del área de Precios de Transferencia en EY Abogados.

A diferencia de otras medidas desarrolladas en el ámbito BEPS, el Enfoque Simplificado no requiere un umbral mínimo de ingresos, lo que lo hace relevante para una amplia gama de empresas multinacionales de diversos sectores. No obstante, a diferencia del borrador anterior que sugería una aplicación obligatoria para los países del Marco Inclusivo, la nueva guía introduce cierta incertidumbre al establecer que su implementación es voluntaria. Las jurisdicciones pueden optar por aplicar este enfoque a partir del 1 de enero de 2025.

El Enfoque Simplificado se diseñó para abordar la complejidad y los desafíos que enfrentan las pequeñas y medianas empresas (PYMES) al aplicar las normas de precios de transferencia. Este enfoque permite a los distribuidores llevar a cabo transacciones que no se limiten estrictamente a la comercialización mayorista, siempre que los precios puedan evaluarse y establecerse de manera clara, de acuerdo con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE.

Características del Enfoque Simplificado

Opcionalidad: La implementación del Enfoque Simplificado es voluntaria para las jurisdicciones, lo que permite a los países decidir si adoptan este marco en sus legislaciones fiscales.

Rango de Beneficio: Establece un rango de retorno sobre ventas que varía entre el 1.5% y el 5.5% para ciertas actividades, facilitando una aplicación más ágil del principio de plena competencia.

Inclusión de Actividades: Permite la inclusión de actividades de comercialización minorista a minimis, excluyendo la distribución de commodities y productos digitales, lo que amplía su aplicabilidad a un espectro más amplio de empresas. La actividad de comercialización minorista de minimis (cuando los ingresos netos medios ponderados de los tres años anteriores por dicha actividad no sean superiores al 20%), al tiempo que excluye la distribución de commodities, productos digitales y servicios del ámbito de aplicación. Además, la parte sujeta al análisis tiene que incurrir anualmente en unos gastos operativos que tienen que estar comprendidos en un rango sobre ventas netas. En cuanto al límite inferior este es del 3%. En cuanto al límite superior, se establece la posibilidad de que sean las jurisdicciones que decidan implementar el Enfoque Simplificado las que establezcan el porcentaje que consideren oportuno, no pudiendo ser inferior al 20% ni superior al 30%

Método de Remuneración: Se propone el uso del método del margen neto operacional (TNMM) como el más apropiado, aplicando el beneficio operativo sobre ventas netas como indicador de beneficio. Para determinar la remuneración aplicable, el Enfoque Simplificado utiliza un proceso de tres pasos. Este proceso considera una matriz dividida en tres bloques sectoriales y emplea la intensidad de los activos netos operativos y los gastos operativos sobre ventas. Esto permite establecer porcentajes de referencia que aproximan un resultado conforme al principio de plena competencia.

La siguiente matriz incluye los distintos valores de referencia a los que se les añadirá y restará un 0,5% para generar un rango:

Tabla N° 1 Matriz de referencia por grupo Industrial

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
Factor Intensity			
[A] High OAS / any OES >45% / any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B] Med/high OAS / any OES 30% - 44.99% / any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C] Med Low OAS/any OES 15%-29.99% / any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D] Low OAS / non-low OES <15% / 10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS / <10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

Fuente: (OCDE). (2024). Pillar One - Amount B.

Este enfoque también incorpora un mecanismo de verificación que define límites mínimos y máximos de beneficios en relación con los gastos operativos, como se muestra en la tabla siguiente:

Tabla N° 2 Beneficios relacionados con gastos operativos

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
Factor Intensity			
[A] High OAS / any OES >45% / any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B] Med/high OAS / any OES 30% - 44.99% / any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C] Med Low OAS/any OES 15%-29.99% / any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D] Low OAS / non-low OES <15% / 10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS / <10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

Fuente: (OCDE). (2024). Pillar One - Amount B.

En este caso, si el resultado se encuentra fuera del rango establecido, será necesario ajustar el beneficio sobre las ventas para alinearlo con el límite más cercano de dicho rango. Además, se incorpora un mecanismo de ajuste para las entidades ubicadas en países donde los datos no están fácilmente disponibles, basándose en el riesgo país de la entidad analizada.

Implicaciones del Enfoque Simplificado: El Enfoque Simplificado busca reducir la carga administrativa y los costos de cumplimiento para las empresas, especialmente aquellas con menos recursos. Esta simplificación es crucial para

fomentar la participación de PYMES en el comercio internacional, permitiendo una mayor equidad en la competencia global

Documentación y Cumplimiento: El Enfoque Simplificado también ofrece una guía más clara sobre la documentación requerida y otros aspectos transitorios, lo que facilita el cumplimiento normativo. En contraste, otros métodos de fijación de precios pueden requerir una extensa documentación que puede ser costosa y difícil de mantener para las empresas más pequeñas

Modelos de Negocios en la Economía Digital

La economía digital ha revolucionado la manera en que las empresas funcionan y crean valor. Este apartado examinaremos varios modelos de negocio que han surgido en este nuevo contexto, evaluando sus características, beneficios y desventajas, así como su influencia en el mercado global que estarán objeto de tributación de acuerdo a los anteriormente expuesto.

De la revisión de la literatura, las principales ideas sobre la formulación de un modelo de negocios se pueden categorizar de la siguiente manera: en la creación, entrega y captura de valor para los clientes (Osterwalder & Pigneur, 2011; Ricart, 2009; Baden-Fuller & Morgan, 2010; Teece, 2012; Smith & Linder, 2005); en cómo la empresa genera ingresos de manera rentable (Linder & Cantrell, 2000; Torbay, 2001; Rappa, 2000; Magretta, 2002); en cómo la empresa puede convertir una oportunidad de mercado en una idea y luego en un negocio (Gambardella & McGahan, 2010; Rajala & Westerlund, 2005); en la construcción del modelo para satisfacer las necesidades percibidas del cliente (Amit & Zott, 2009; Teece, 2012); y finalmente, en el análisis de la relación entre los diferentes componentes del modelo (Casadesus-Masanell, 2004; Demil & Lecocq, 2009; Timmers, 1998; Camponovo & Pigneur, 2003; Kallio, 2006; Foss & Saebi, 2015).

Considerando las formulaciones anteriores se define un modelo de negocios como estructura que detalla los componentes clave de una empresa y cómo interactúan para generar y entregar valor a los clientes de manera eficiente y rentable. Esta herramienta es fundamental tanto para desarrollar nuevas ideas de negocio como para optimizar y ajustar los modelos existentes para mejorar su desempeño y adaptabilidad en el mercado.

Wirtz (2019)²² presenta el concepto de un modelo de negocio integrado, el cual se compone de una combinación de modelos parciales individuales que se dividen en tres componentes principales: el estratégico, el de demanda del consumidor y el de creación de valor. La figura 3 muestra cómo estos modelos

22 Wirtz, B. (2019). Digital business models. Springer International Publishing.

parciales se agrupan en sus respectivos componentes. El componente estratégico define el tipo de creación de valor posible y, por lo tanto, el alcance operativo de los otros componentes, al evaluar los recursos internos y la construcción de redes de la empresa. El componente de demanda del consumidor es crucial para el diseño y funcionamiento del modelo.

Figura 3. Modelos de Negocios Parciales Individuales



Fuente: Wirtz et al. (2016), p. 44

En este sentido, Wirtz (2019) ofrece una clasificación de los modelos de negocio digitales más relevantes en Internet. En la práctica, los sectores B2C y B2B son los más destacados. Los modelos de negocio B2B se pueden dividir en cuatro enfoques principales: abastecimiento/adquisiciones, ventas, colaboración de apoyo e intermediación de servicios. Por otro lado, la tabla 3 presenta la tipología de los modelos de negocio B2C, que se pueden clasificar en modelos de contenido, comercio, contexto y conexión.

Tabla N° 3. Modelos de Negocios Digital basados en B2C

Modelo de negocio	Subcategoría			
Contenido	e-Información	e-Entretenimiento	e-Educación	e-Docudrama
	<ul style="list-style-type: none"> e-Politica e-Sociedad e-Economía 	<ul style="list-style-type: none"> e-Juegos e-Peliculas e-Impresiones e-Música 	<ul style="list-style-type: none"> Universidad Virtual Educación Pública 	
Comercio	e-Atracción	e-Ofertas/e-Negociación	e-Transacción	e-Comercio Minorista
	<ul style="list-style-type: none"> Publicidad en línea Marketplaces 	<ul style="list-style-type: none"> Subastas Búsqueda de precios 	<ul style="list-style-type: none"> Pagos Entregas 	
Contexto	Motores de Búsqueda		Directorios Web	Servicios de Marcadores
	<ul style="list-style-type: none"> Búsqueda General Búsqueda Especializada Metabúsqueda Búsqueda de escritorio 		<ul style="list-style-type: none"> Directorios Web/Listas 	<ul style="list-style-type: none"> Etiquetado Social
Conexión	Intra-Conexión (Comunidad)		Interconexión	
	<ul style="list-style-type: none"> Redes sociales Mensajes de usuario Intercambio de archivos Portal de opinión de clientes Servicios de correo 		<ul style="list-style-type: none"> Conexión fija Conexión móvil 	

Fuente: Instituto Federal de Telecomunicaciones. (2020)²³.

Por su parte Sáez Hurtado, J. (2024, 2 de mayo)²⁴. Propone las categorías de modelos de negocio digitales: Enterprise Saas o Software como servicio (Software as a service) Suscripción Transaccional, Marketplace, Comercio electrónico o e-commerce Modelo basado en Anuncios y monetización de datos de clientes, Venta de hardware, Open Source, Freemium, Data-as-a-Service (DaaS), Blockchain as a Service (BaaS), IA Personalizada as a Service.

Modelo Enterprise: Se distingue por la venta de servicios o software a

²³ Instituto Federal de Telecomunicaciones. (2020) . Estudio sobre plataformas digitales y sus modelos de negocios. <https://www.ift.org.mx/sites/default/files/contenidogeneral/autoridad-investigadora/estudiosobreplataformasdigitalesysusmodelosdenegocios4003.pdf>

²⁴ Sáez Hurtado, J. (2024, 2 de mayo) . Modelos de negocios digitales más utilizados. IEBSchool. Recuperado de <https://www.iebschool.com/blog/modelos-negocios-digitales-mas-utilizados-digital-busine>

otras empresas, generalmente a través de una licencia de uso único en lugar de una suscripción. Los contratos entre estas empresas y sus clientes suelen tener términos fijos y una duración determinada, renovándose periódicamente antes de que expire el servicio. Algunos ejemplos de empresas que utilizan este modelo de negocio son: Oracle, Grandes consultoras como McKinsey o KPMG, FireEye.

Modelo de Suscripción: Un modelo de suscripción implica ofrecer un producto o servicio a los clientes, quienes deben pagar de manera recurrente (generalmente mensual) para mantener el acceso. Si dejan de pagar, pierden el acceso al producto.

Estos servicios suelen estar dirigidos más a consumidores individuales que a empresas, ya que estas últimas suelen necesitar productos personalizados, como es el caso de los SaaS. Los servicios más populares y orientados al consumidor que conocemos hoy en día, como Netflix, Showtime y Amazon Prime, utilizan un modelo de suscripción.

El modelo SaaS: es uno de los más comunes entre las empresas y startups digitales actuales. Es una variante del modelo de suscripción, donde el cliente debe pagar una tarifa mensual o anual para acceder al servicio proporcionado por la empresa. Algunos ejemplos destacados de empresas que utilizan el modelo SaaS son Asana, Slack, Zoom y Talkdesk.

Modelo de Negocios Transaccionales: Este modelo de negocio, relativamente reciente, ha experimentado un gran desarrollo en los últimos 10 años con el auge de las empresas Fintech o de tecnología financiera. Una empresa con un modelo de negocio transaccional genera ingresos cobrando comisiones por permitir transacciones a través de su plataforma. Estas empresas suelen estar vinculadas a los sectores financiero y bancario, y retienen una comisión por cada operación realizada. Algunos ejemplos de empresas que utilizan este modelo son Stripe, PayPal y Skrill.

Modelo de negocio Marketplace: Marketplace o Peer-to-Peer (P2P) se caracterizan por conectar a dos partes que participan en una transacción, ya sea de productos o servicios. Ejemplos de empresas que utilizan este modelo de negocio incluyen Uber, Airbnb, eBay y Blablacar.

Los modelos de ecommerce: Se fundamentan en la venta online de productos y servicios, funcionando como una tienda virtual. Este método de compraventa utiliza Internet para realizar transacciones y conectar con los consumidores.

No se limita solo a una página web, sino que también se extiende a las redes sociales. Estas plataformas son una fuente informativa de gran impacto y permiten acercarse y conocer mejor al público objetivo.

Modelo basado en anuncios o monetización de datos de clientes: Estas empresas se centran en ofrecer productos o servicios de manera gratuita a los clientes, generando ingresos a través de la publicación de anuncios en sus plataformas o la venta de datos de usuarios a terceros. Entre estos modelos de

negocio se encuentran las redes sociales y otras plataformas de contenido. Empresas conocidas como Facebook, Twitter, Telefónica (que venden datos de usuarios como localización, movimientos habituales y páginas web frecuentadas) y YouTube obtienen ingresos mediante estos métodos.

Venta de Hardware

Una empresa dedicada a la venta de hardware se caracteriza por ofrecer productos físicos tanto a consumidores como a negocios. Una variación de este modelo de negocio es el modelo «Bait and Hook» (cebo y anzuelo), que consiste en vender inicialmente un hardware a un precio artificialmente bajo, pero que requiere la compra continua de consumibles de la misma empresa para funcionar. Un ejemplo de esto es Nespresso, que vende sus cafeteras a un precio más bajo que la competencia (o incluso por debajo del costo de fabricación), asegurando así que los clientes compren sus cápsulas de café durante un largo período, generando así un gran beneficio.

El modelo de código abierto: Se caracteriza por el uso de software de libre acceso, permitiendo a una comunidad de programadores contribuir al desarrollo. Empresas como Red Hat generan ingresos cobrando suscripciones Premium y ofreciendo servicios asociados a su software de código abierto.

Modelo Freemium: El término «Freemium», creado por el empresario estadounidense Fred Wilson, combina las palabras «Gratis» y «Premium». Este modelo se basa en ofrecer un producto o contenido de manera gratuita, reservando el contenido de mayor calidad para los usuarios que pagan. El contenido de pago se conoce como Premium. A veces, el modelo Freemium incluye publicidad o marketing integrado, aunque la expectativa de los negocios digitales es que los ingresos por publicidad y las ganancias de los usuarios Premium sean suficientes.

Data-as-a-Service (DaaS): se refiere a la disponibilidad de datos importantes de forma remota a través de la nube, permitiendo a las empresas acceder a grandes volúmenes de datos actualizados sin necesidad de manejar y mantener la infraestructura de almacenamiento y análisis de datos. Este modelo ha ganado popularidad ya que permite a las compañías enfocarse en extraer insights y tomar decisiones basadas en datos sin preocuparse por los aspectos técnicos de su procesamiento y almacenamiento.

IA Personalizada como Servicio : es un modelo emergente que permite a las empresas implementar soluciones de inteligencia artificial a medida sin necesidad de contar con conocimientos técnicos profundos o recursos para desarrollar sistemas de IA internamente. Este servicio ofrece a las organizaciones acceso a plataformas donde pueden configurar o entrenar modelos de IA según sus necesidades específicas, utilizando interfaces y herramientas diseñadas para ser accesibles a usuarios no especialistas. Google Cloud AI e IBM Watson

proporcionan plataformas donde las empresas pueden, por ejemplo, entrenar modelos para el reconocimiento de voz, visión por computadora o análisis predictivo personalizado, aplicados a contextos tan diversos como atención al cliente, seguridad y análisis de mercado. Esto no solo acelera la adopción de la IA en diversas industrias, sino que también abre posibilidades para innovaciones personalizadas y específicas del sector.

Importancia de la formación de Competencias Profesionales en Precios de Transferencia bajo la Económica Digital.

Considerando una transformación de fondo de las normativas tributarias y sus marcos conceptuales en la Económica Digital, esto ocupa la agenda del Comité de Asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en la búsqueda de un acuerdo unificado entre los países miembros, que en 2021 se ha materializado, esto conlleva a una nueva formulación en la determinar las bases imponibles de enriquecimientos obtenidos en transacciones que involucran diferentes jurisdicciones fiscales así como también los nuevos modelos de negocios en la economía digital.

En el Informe de la Comisión Delors de la Unesco (1996)²⁵, está definida la competencia como un saber hacer. Un «saber hacer» en el sentido de un saber actuar e interactuar, de un saber cómo antes que de un saber qué. A estos elementos se le incorpora como un «ser y saber hacer» con la correcta técnica y el componente ético, la eficiencia, los valores, la creatividad y la construcción. Ahora bien, Un «ser y saber hacer» eficaz, que contribuya al crecimiento personal y también al fortalecimiento de la convivencia humana, en la actualidad con un elemento tecnológico.

Así mismo esta era tecnológica presenta una serie de retos y es importante conocer qué competencias serán más necesarias para completarlos. Randstad Research, (2021)²⁶ menciona las cuatro competencias más demandadas.

Innovación: Como la capacidad de búsqueda de soluciones, la detección de cambios y la visión de oportunidades, son aspectos muy demandados en un entorno competitivo y están en sintonía con la adaptación a futuros escenarios.

Conexión emocional: Debemos conocernos mejor a nosotros mismos y potenciar nuestra faceta más humana, algo fundamental a la hora de desarrollar habilidades.

Organización: Es frecuente que los profesionales sientan que no tienen suficiente tiempo para realizar tus tareas, algo frecuente en el sistema del teletrabajo. Para lograr ese objetivo la clave es organizarte adecuadamente,

²⁵ Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. (UNESCO) (1996). La Educación encierra un tesoro. Informe de la Comisión Delors de la Unesco. Recuperado de www.unesco.org/education/pdf/DELORS_S.PDF

²⁶ Las competencias más demandadas en 2021, Portal web. Radstard. Disponible: <https://www.randstad.es/tendencias360/las-competencias-mas-demandadas-en-2021>

priorizando las tareas más urgentes e importantes sobre las demás.

Decisiones: En estos tiempos, la agilidad en la toma de decisiones ha sido clave para lograr salir de los baches más complicados, y, por ello, es una de las cualidades más demandadas. Otras competencias que destaca el estudio se encuentran el trabajo en equipo, la orientación al detalle, la capacidad de adaptación y la iniciativa. Además, otro aspecto fundamental son las competencias digitales, que están muy vinculadas con del desempeño laboral por medio de plataformas.

En todo este proceso de generación de conocimientos, es imprescindible la formación de competencias académicas y profesionales en estudiantes, funcionarios de las administraciones tributarias; los organismos multinacionales como la (OCDE) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), cocientes de esta necesidad, iniciaron en mayo 2020 durante la pandemia la promulgación de la plataforma colaborativa, ofreciendo de forma gratuita un curso básico en precios de transferencia exclusivo para funcionarios, donde fueron formados 450 de ellos de las administraciones tributarias latinoamericanas de acuerdo a la nota de prensa de este organismo.

Es oportuno manifestar también, que la Universidad de Carabobo es una de las casas de estudios más importante de la región central de Venezuela, pionera en el diseño del programa de postgrado de Especialización en Gerencia Tributaria obteniendo la recomendación del CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en el año 2001. Formando en los últimos 10 años (305) Especialista en Gerencia Tributaria aproximadamente de acuerdo a las datas recopiladas de Control de Estudios de Postgrado Campus Bárbula, cuenta con un Centro de Investigaciones y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT) formado en el año 2012, produciendo un repositorio bibliográfico de investigaciones en materia tributaria en la región, También cuenta con el CEATE Centro de Entrenamiento y Asistencia Técnica a las Empresas.

Actualmente la Universidad se encuentra en un proceso de transformación curricular en la cual un modelo de gestión de conocimiento en precios de transferencia en la economía digital puede contribuir considerablemente en promover esta materia en las áreas de investigación, extensión y docencia para atender la demanda en la formación de competencias académicas y profesionales en el tema de tributación internacional de renta bajo la economía digital y los precios de transferencia.

Todo ello de acuerdo a las necesidades y su aporte al desarrollo de los objetivos de la Agenda 2030, específicamente con el objetivo 4.4 aumentar considerablemente el número de jóvenes y adultos que tienen las competencias necesarias, en particular técnicas y profesionales, para acceder al empleo, el trabajo decente y emprendimiento, en concordancia con el Objetivo 17. Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible Finanzas y el 17.1 Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en

desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole.

Experiencias recientes en LATAM de gestión del conocimiento en precios de transferencia

Otras experiencias en gestión del conocimiento es el programa Inspectores Fiscales sin Fronteras (IFSF) 2024²⁷ en el taller de partes interesadas de IFSF: Participantes de diversas regiones destacaron cómo los programas de IFSF han apoyado reformas en las administraciones tributarias, especialmente en áreas como los precios de transferencia y las investigaciones de delitos fiscales. Estos esfuerzos han mejorado los conocimientos técnicos de los funcionarios y han aumentado significativamente los ingresos mediante mejores mecanismos de inspección e investigación. ***El enfoque práctico y colaborativo de IFSF ha facilitado el aprendizaje mutuo y ha intensificado la cooperación entre países,*** demostrando su papel en el avance de las políticas fiscales internacionales y en el apoyo a las jurisdicciones en desarrollo para fortalecer sus capacidades tributarias.

Las partes interesadas subrayaron la importancia de las interacciones personales para fomentar la confianza y el desarrollo sostenible de las capacidades. Las delegaciones también mencionaron la consolidación de las capacidades de gestión tributaria a largo plazo y los ingresos, así como el interés regional generado por sus compromisos con IFSF.

Otra experiencia reciente en gestión del conocimiento en la región es a través del ***proyecto de Capacidades en Tributación Internacional para funcionarios de la DIAN en Colombia***²⁸, la nota de prensa menciona que se ha concluido exitosamente la primera de las 11 sesiones de trabajo planificadas para un periodo de año y medio. Este programa, financiado por la Secretaría de Estado para Asuntos Económicos de Suiza (SECO) y ejecutado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) con la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España, tiene como objetivo fortalecer las capacidades de la DIAN en precios de transferencia y otros temas relacionados.

La primera misión del programa se centró en la aplicación de métodos de valoración de operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, crucial para asegurar que las transacciones entre partes vinculadas se realicen conforme al principio de plena competencia. Más de sesenta funcionarios de diversas dependencias de la DIAN participaron en esta sesión, que contó con el apoyo

27 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). Declaración sobre Resultados del Taller de Partes Interesadas de IFSF 2024. Recuperado de <https://www.tiwb.org/es/recursos/eventos/taller-de-partes-interesadas-de-ifsf-2024-declaracion-sobre-resultados.pdf>

28 Portal DIAN Prensa. (2024, 16 de septiembre). DIAN fortalece controles y auditorías en tributación internacional y aumenta capacidades en Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia. <https://www.dian.gov.co/noticias>

técnico de expertos de la AEAT.

Este esfuerzo conjunto busca dotar a la DIAN de herramientas y competencias avanzadas para realizar auditorías con la calidad técnica requerida, demostrando un trabajo en equipo y articulado entre las diferentes áreas de la administración tributaria en temas internacionales.

Por su parte la gestión del conocimiento en precios de transferencia también se ha hecho presente en Bolivia con el proyecto «**Precios de transferencia en Bolivia en Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia (SIN)**»²⁹ Entre el 6 y el 11 de febrero de 2023, el Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia (SIN) recibió la visita técnica de un consultor del CIAT, como parte del proyecto sobre Precios de Transferencia que se lleva a cabo en el país dentro del Programa de Cooperación del CIAT con la Agencia de Cooperación Noruega (NORAD). Durante la misión presencial, se revisaron algunos casos de fiscalización y se capacitó al equipo de la Unidad de Fiscalidad Internacional en temas relacionados con la aplicación de controles sobre precios de transferencia. De esta manera, Bolivia avanza en el fortalecimiento de los procesos de control fiscal en materia de Precios de Transferencia.

Conclusión sobre la gestión del conocimiento en precios de transferencia en LATAM

Fortalecimiento de Capacidades: Los programas como el de Inspectores Fiscales sin Fronteras (IFSF) y el proyecto de Capacidades en Tributación Internacional en Colombia han mejorado significativamente las habilidades técnicas de los funcionarios tributarios.

Colaboración Internacional: La cooperación entre diferentes países y organizaciones, como el CIAT y la Agencia de Cooperación Noruega (NORAD), ha sido clave para el éxito de estos programas.

Impacto en la Recaudación: Estas iniciativas han aumentado los ingresos fiscales mediante mejores mecanismos de inspección e investigación.

Desarrollo Sostenible: La interacción personal y el enfoque práctico han fomentado la confianza y el desarrollo sostenible de las capacidades tributarias a largo plazo.

Metodología

La presente investigación adoptó una visión epistemológica hermenéutica-interpretativa, bajo una metodología cualitativa de investigación documental. Este enfoque permite una comprensión profunda del fenómeno estudiado, basándose en la interpretación de diversos autores y la opinión del investigador (Gadamer, 2004; Ricoeur, 1976)³⁰.

²⁹ Portal CIAT Prensa. (2023,14de febrero). El Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia avanza en el Proyecto de Asistencia Técnica de Cooperación CIAT-NORAD en Precios de Transferencia. <https://www.ciat.org/el-servicio-de-impuestos-nacionales-de-bolivia-avanza-en-el-proyecto-de-asistencia-tecnica-de-cooperacion-ciat-norad-en-precios-de-transferencia/>

³⁰ Gadamer, H.-G. (2004). Truth and Method (2nd ed.). Continuum. Ricoeur, P. (1976). Interpretation theory: Discourse and the surplus of meaning. Texas Christian University Press.

La recolección de datos se llevó a cabo a través de dos estrategias complementarias: revisión de artículos científicos en repositorios electrónicos y entrevistas semiestructuradas a expertos. La investigación documental proporcionó una visión amplia del tema, al acceder a un amplio rango de fuentes (Jiménez & Valle, 2017)³¹. Por otro lado, las entrevistas semiestructuradas permitieron obtener información detallada y contextualizada de los participantes (Martínez, 2014)³². La población censal estuvo conformada por diez expertos de cinco países: Costa Rica, Argentina, Uruguay, Venezuela y Países Bajos. Los perfiles de los participantes incluyeron jueces, doctores, másteres, economistas, contadores, abogados y consultores independientes, lo que garantizó una diversidad de perspectivas (Aguirre & Jaramillo, 2012)³³.

Las entrevistas semiestructuradas se diseñaron con ocho ítems, validados por dos expertos en metodología de investigación con nivel doctoral y un experto en precios de transferencia. Este proceso de validación aseguró que las preguntas fueran claras, relevantes y efectivas para obtener información significativa (Flick, 2012; Kvale, 1996)³⁴.

La recolección de datos se realizó utilizando un formulario de Google, lo que permitió obtener las respuestas de los expertos y tabular los resultados automáticamente. El análisis de los datos implicó estructurar, resumir, comparar y categorizar los insumos obtenidos (Boyatzis, 1998; Silverman, 2013)³⁵.

En resumen, la metodología cualitativa hermenéutica-interpretativa, combinada con la investigación documental y las entrevistas semiestructuradas a expertos, permitió una comprensión profunda y contextualizada del fenómeno estudiado. La validación de los instrumentos y el análisis sistemático de los datos garantizaron la calidad y fiabilidad de los resultados.

Reflexiones finales o posturas emergentes

La gestión del conocimiento en precios de transferencia en la economía digital requiere la consideración de diversos elementos clave desde la perspectiva de los profesionales involucrados en este ámbito. Los expertos en precios de transferencia han identificado una serie de competencias académicas y

31 Jiménez, J., & Valle, M. (2017). Investigación documental: fundamentos y metodología.

32 Martínez, A. (2014). Metodología de la investigación cualitativa. <https://www.lluiscodina.com/investigacion-cualitativa-recursos/bibliografia/>

33 Aguirre, J., & Jaramillo, F. (2012). Metodología de investigación cualitativa. <https://culturacuidados.ua.es/article/view/2017-n48-valor-de-bibliografia-en-la-investigacion-cualitativa>

34 Flick, U. (2012). *Qualitative Research Methods*. Sage Publications. <https://centrocliv.org/investigacion-y-redaccion-con-enfoque-cualitativo/>. Kvale, S. (1996). *Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing*. Sage Publications. <https://loqualitativo.wordpress.com/bibliografia/>

35 Boyatzis, R. E. (1998). *Transforming Qualitative Information: Thematic Analysis and Code Development*. Sage Publications. <https://www.ubiobio.cl/miweb/webfile/media/267/3634305-Metodologia-de-Investigacion-Cualitativa-A-Quintana.pdf>. Silverman, D. (2013). *Doing Qualitative Research*. Sage Publications.

profesionales que son fundamentales para definir los perfiles educativos necesarios en este campo.

Competencias Académicas Los profesionales destacan que las competencias académicas esenciales incluyen:

Comercio Internacional: Comprender las dinámicas del comercio global y las implicaciones fiscales.

Tecnologías de Información: Manejar herramientas digitales y sistemas de información que faciliten el análisis de datos.

Derecho Tributario Internacional: Conocer las normativas y regulaciones fiscales que afectan a las transacciones internacionales.

Dominio de Idiomas Modernos: El manejo de idiomas como inglés, francés y portugués es crucial para la comunicación efectiva en un entorno globalizado.

Ciencia de Datos y Estadística Aplicada: Habilidades en el análisis de datos y la interpretación de estadísticas son vitales para la toma de decisiones informadas.

Programación y Big Data: La capacidad de trabajar con grandes volúmenes de datos y utilizar lenguajes de programación para el análisis es cada vez más demandada.

Contabilidad Corporativa y NIIF: Conocer los principios contables y las Normas Internacionales de Información Financiera es esencial para la correcta valoración de transacciones.

Además, se subraya la importancia de las competencias blandas y transversales, tales como la comunicación efectiva, el trabajo en equipo, la adaptabilidad, el pensamiento crítico, la resolución de problemas, la empatía, la creatividad y la gestión del tiempo.

Competencias Profesionales Tecnológicas

Entre las competencias profesionales tecnológicas más solicitadas se encuentran:

Conocimiento de Normas de la OCDE: La aplicación de las directrices de la OCDE es fundamental para garantizar el cumplimiento normativo.

Inteligencia de Negocios (BI): La capacidad de realizar análisis de negocios y minería de datos para extraer información valiosa.

Inteligencia Artificial y Aprendizaje Automático: Utilizar tecnologías avanzadas para optimizar procesos y análisis.

Trading de Criptomonedas y Modelos de Negocios en el Metaverso: Comprender las nuevas tendencias y su impacto en la tributación.

Derecho Tecnológico Tributario: Conocer las regulaciones que afectan la tributación en el ámbito digital.

Los profesionales también utilizan diversas plataformas y herramientas digitales para su trabajo diario en precios de transferencia, tales como Osiris, Compustat, KtMine, Bloomberg y Onesource, así como bases de datos y aplicaciones de estadística y econometría como Royalty Range, Capital IQ y

Thomson Reuters.

Elementos Clave en la Construcción de un Modelo de Gestión del Conocimiento

Para construir un modelo efectivo de gestión del conocimiento en precios de transferencia, se deben considerar los siguientes elementos:

Formación Analítica Robusta: Desarrollar habilidades analíticas que permitan evaluar los efectos fiscales de las transacciones digitales.

Revisión del Marco de Control Interno: Evaluar la documentación y los procesos internos para identificar brechas que puedan afectar la recaudación fiscal.

Estudio de Normativas y Jurisprudencia: Profundizar en el conocimiento de las normas de la OCDE y la jurisprudencia relacionada con precios de transferencia.

Análisis de Riesgo: Implementar modelos que permitan evaluar y mitigar riesgos asociados a las transacciones.

Uso de Smart Contracts y Criptoactivos: Comprender cómo estas tecnologías emergentes influyen en la creación de valor y en la valoración de intangibles.

Finalmente, la valoración de intangibles es un aspecto crucial en este contexto. Los expertos en la valuación de activos intangibles, como patentes, marcas y know-how, desempeñan un papel fundamental en la medición y análisis del valor de estos activos en el entorno digital, asegurando que las empresas puedan maximizar su potencial en un mercado cada vez más competitivo.

Conclusiones

Se resalta la importancia de las competencias académicas y profesionales necesarias para el adecuado desempeño en el campo de precios de transferencia, especialmente en el contexto de la economía digital. A partir de las reflexiones de los profesionales del área, se identifican diversas competencias que son esenciales para formar perfiles educativos robustos y adaptados a las demandas actuales.

En primer lugar, se destaca que las competencias académicas deben abarcar un amplio espectro de disciplinas, incluyendo Comercio Internacional, Tecnologías de Información, Derecho Tributario Internacional y Ciencia de Datos, entre otras. Esto sugiere que los profesionales en precios de transferencia deben poseer un conocimiento interdisciplinario que les permita abordar los desafíos complejos que presenta la economía digital.

Asimismo, las competencias profesionales tecnológicas son cada vez más demandadas. La familiaridad con las Normas de la OCDE, inteligencia de negocios, y herramientas digitales es fundamental para el análisis y la gestión efectiva de precios de transferencia. La inclusión de habilidades como el manejo de Big Data y el conocimiento en criptomonedas refleja la necesidad de adaptarse a un entorno en constante evolución. El artículo también subraya los elementos

clave en la construcción de un modelo de gestión del conocimiento. La formación analítica robusta y el entendimiento de los efectos fiscales de las transacciones digitales son cruciales para garantizar que las empresas cumplan con las normativas y optimicen su carga tributaria. Además, se enfatiza la importancia de revisar el marco de control interno y la documentación relacionada, lo cual es vital para identificar vacíos que puedan afectar la recaudación fiscal.

Finalmente, se concluye que la valoración de intangibles y el entendimiento de la creación de valor son aspectos esenciales en la gestión del conocimiento en precios de transferencia. Los expertos en la materia deben ser capaces de medir y analizar el valor de activos intangibles, lo que se convierte en un componente crítico para la estrategia empresarial en un entorno digitalizado.

Bibliografía

- Aguirre, J., & Jaramillo, F. (2012). Metodología de investigación cualitativa. <https://culturacuidados.ua.es/article/view/2017-n48-valor-de-bibliografia-en-la-investigacion-cualitativa>
- Boyatzis, R. E. (1998). Transforming Qualitative Information: Thematic Analysis and Code Development. Sage Publications. <https://www.ubiobio.cl/miweb/webfile/media/267/3634305-Metodologia-de-Investigacion-Cualitativa-A-Quintana.pdf>
- ESIC. (2024). 5 modelos de negocio digital de la nueva economía. Recuperado de <https://www.esic.edu/rethink/marketing-y-comunicacion/5-modelos-de-negocio-digital-de-la-nueva-economia-c>.
- Flick, U. (2012). Qualitative Research Methods. Sage Publications. <https://centroclie.org/investigacion-y-redaccion-con-enfoque-cualitativo/>
- Fultz, T., Cooper, J., & Camillo, J. (2024). *La Encuesta Internacional de Impuestos y Precios de Transferencia de EY 2024 encuentra que las empresas necesitan una política sólida de precios de transferencia para gestionar nuevos riesgos*. EY Global. Recuperado de https://www.ey.com/es_gt/tax/international-tax-and-transfer-pricing-survey.
- Gadamer, H.-G. (2004). Truth and Method (2nd ed.). Continuum. Ricoeur, P. (1976). Interpretation theory: Discourse and the surplus of meaning. Texas Christian University Press.
- Garcimartin, C. y Díaz de Sarralde Míguez, S. (2023). Panorama de las administraciones tributarias en los países del CIAT. Resultados de la Encuesta ISORA 2022. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Hernández Bojorge, B., & Hernández García, B. (2022). Panorama tributario para empresas que operan en la economía digital. Memoria III Encuentro de Cumplimiento Tributario, Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, LXIV Aniversario.
- Horngren, W. Stratton, O (1996). «Introduction to Management Accounting». Prentice Hall International Inc., 1996.

- Jiménez, J., & Valle, M. (2017). Investigación documental: fundamentos y metodología.
- Kvale, S. (1996). Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing. Sage Publications. <https://locualitativo.wordpress.com/bibliografia/>
- Martínez, A. (2014). Metodología de la investigación cualitativa. <https://www.lluiscodina.com/investigacion-cualitativa-recursos/bibliografia/>
- Núñez Pahuacho, B. J. (2024). Impuesto a la Renta a las Empresas Multinacionales según el Enfoque BEPS y Pilar Uno OCDE. Trabajo de investigación presentado en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Magister en Finanzas y Derecho Corporativo. Universidad EASAN.
- OCDE. (2015). *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)*. Recuperado de https://www.oecd.org/es/publications/plan-de-accion-contr-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es.html.
- OCDE. (2021). El Marco Inclusivo del G20/OCDE («Marco Inclusivo») ha publicado las reglas globales anti-abuso para evitar la erosión de la base imponible («model rules») relativas a la tributación mínima global. Recuperado <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>
- OECD (2024), OECD Digital Economy Outlook 2024 (Volume 1): Embracing the Technology Frontier, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a1689dc5-en>.
- ONU (2019), Organización de las Naciones Unidas, <https://unctad.org/es/system/files/official-> Disponible: https://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2011/12/document/der2019_es.pdf.
- O'Reilly, P. et al. (2023), «Actualización de la evaluación del impacto económico del pilar uno: Proyecto OCDE/G20 sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios», *OECD Taxation Working Papers* , No. 66, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7c35a55c-en> .
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base y la transferencia de beneficios (BEPS). Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beeps>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). Pillar One - Amount B. En *Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE 2022*. Recuperado de https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en.html.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). Declaración sobre Resultados del Taller de Partes Interesadas de IFSF 2024. Recuperado de <https://www.tiwb.org/es/recursos/eventos/taller-de-partes-interesadas-de-ifsf-2024-declaracion-sobre-resultados.pdf>
- Portal DIAN Prensa. (2024, 16 de septiembre). DIAN fortalece controles y auditorías en tributación internacional y aumenta capacidades en Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia. <https://www.dian.gov.co/noticias>
- Sáez Hurtado, J. (2024). ¿Cuáles son los modelos de negocios digitales más utilizados? Recuperado de <https://www.iebschool.com/blog/modelos-negocios-digitales-mas-utilizados-digital-business/>.
- Silverman, D. (2013). *Doing Qualitative Research*. Sage Publications.
- Valbuena Antolinez, S., & Sánchez Cárcamo, R. (2024). Gestión del conocimiento, capital intelectual y educación: análisis bibliométrico 1999-2023. *Revista Universidad Y Empresa*, 26(47), 1–36. <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/empresa/a.13674>

JURIDICIDAD DE LA IMPOSICIÓN A LOS FLUJOS FINANCIEROS
ILÍCITOS DESDE LA RACIONALIDAD
TRIBUTARIA LATINOAMERICANA

Pedro Brígido Navas Amparo

Economista- Abogado, Especialista en
Derecho Tributario

Profesor Asociado TC Universidad de
Carabobo

Correo: pedavas.uc@gmail.com

Red Social X: @Pnavasb

Economista. Universidad de Carabobo
(1.987) Abogado. Universidad Arturo
Michelena. (2.009) Especialista en
Derecho Tributario. Universidad Santa
María. (1.998) Profesor Asociado TC
Universidad de Carabobo Pre y Post
Grado Activo desde 2.007. Miembro del
Consejo de Escuela de Administración
Comercial y Contaduría Pública.
Coordinador de la Unidad Curricular:
Instituciones Financieras. Autor de
publicaciones de libros y Artículos
Científicos. Auditor y Profesional
Independiente (CGR) Funcionario
Público Jubilado con antigüedad de treinta
y cinco (35) años de servicio en Órganos
Administrativos y de Control Fiscal a nivel
estadal y municipal. Diversos
reconocimientos por parte de Instituciones
Públicas y Diversos cursos, seminarios y
talleres de formación y actualización
profesional.

Recibido: 18-10-2024 Aceptado: 30-10-2024

Revista Tribútum N° 10/2024 Versión Digital

ISSN: 1316-2255

70-99

Resumen

El presente artículo es el resultado de un estudio documental fundamentado en un análisis interpretativo, crítico y reflexivo de algunas posiciones teóricas sobre la discrecionalidad tributaria y de la imposición a las actividades ilícitas que registra la doctrina tributaria latinoamericana. El objetivo fue argumentar la juridicidad que intuimos no ha sido atendida por la doctrina de esta imposición atípica, cuya regulación implícita, creemos, fue codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967). Se trata de una «juridicidad administrativa» que subsana, en nuestro criterio, la antinomia presente en el derecho tributario material o sustantivo cuando se pretende ejercer el gravamen sobre actividades ilícitas en países latinoamericanos que asumieron la racionalidad tributaria prevista en el artículo 20 del modelo codificador.

Palabras claves:

Discrecionalidad, actividad ilícita, juridicidad, antinomia

Abstract

This article is the result of a documentary study based on an interpretive, critical and reflective analysis of some theoretical positions on tax discretion and the imposition of illicit activities recorded in Latin American tax doctrine. The objective was to argue the legality that we sense has not been addressed by the doctrine of this atypical taxation whose implicit regulation we believe, was codified in article 20 of the Model Tax Code for Latin America (OEA/BID-1967) It is an administrative legality that overcomes, in our opinion, the antinomy present in the material or substantive tax law when it is intended to exercise the levy on illicit activities in Latin American countries that assumed the tax rationality provided for in article 20 of the codifying model.

Key words:

Discretion, illicit activity, legality, antinomy

Sumario

1. Introducción. 2. La Discrecionalidad en el Derecho Tributario Latinoamericano. 3. La Jurisdicción Tributaria del Impuesto a los Flujos Financieros Derivados de Actividades Ilícitas. 4. Conclusiones.

1. Introducción

La doctrina del Derecho Tributario latinoamericano en opinión del tributarista argentino JARACH (1993)¹ se encuentra «dividida entre dos enfoques» que contrastan y generan «consecuencias en la concepción del derecho tributario». De acuerdo con el primer enfoque, el Derecho Tributario «supone la existencia de una rama de la administración pública»² que asume como elemento medular «la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo», se concibe así, el derecho tributario en «una especie de guía jurídica de la administración» que actúa «a veces» en forma de «policía tributaria» en la persecución y captura del tributo. En el segundo enfoque, el Derecho Tributario se concibe como un «fenómeno de la vida social», en el que, se aprecia el tributo de manera «sustancial», como «un recurso que el Estado obtiene mediante el poder coercitivo de la ley tributaria. Expresión del poder legislativo y norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente».

Estos «dos enfoques en la concepción del derecho tributario», en palabras del jurista JARACH (1993)³ revelan el «contraste» entre la noción del derecho tributario desde la perspectiva del derecho administrativo; y la concepción sustantiva y dogmática del derecho tributario como disciplina científica. El autor asume en este punto una posición crítica con respecto al primer enfoque, cuando señala, «la confusión y los errores» en que incurren los legisladores en materia tributaria, al «formular muchas normas jurídicas como facultades concedidas a la administración tributaria». Y no se legislan objetivamente las posibles «consecuencias jurídicas de determinadas situaciones de hechos». Esta «formulación», según los dichos del jurista, son «equivocadas» e inducen a un

1 JARACH, D. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993, pp.363, 364

2 Importa hacer referencia a lo que JARACH llamó, «rama supuesta de la administración pública» cuyo origen en nuestro criterio, lo encontramos en las llamadas «administraciones especiales» en las que se encuentra la administración fiscal, o tributaria, *Vid.*, en GUERRERO OROZCO, O., *Principios de Administración Pública. Compilación y Estudio Introductorio*. Fondo de Cultura Económica. México. 2004, Reimpresión 2010, pp.203 y 204.

3 JARACH, D. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993, p.363.

«extremo» en la conducta de «funcionarios competentes cuando interpretan dichas facultades como libradas a su criterio discrecional y pretendan no solamente ejercerlas según su arbitrio, sino también sustraerlas al control jurisdiccional».

En otras palabras, podríamos decir, el catedrático Jarach nos ilustra dos formas de concebirse el derecho tributario latinoamericano. Una primera concepción cuyo enfoque teleológico consideramos, es financista⁴, porque del derecho tributario lo que procura son recursos financieros para un Estado que debe satisfacer necesidades públicas⁵. Por tanto, lo que importa, es la persecución y captura del impuesto, sin reparar en la validez e invalidez del hecho o acto que lo genera ni en su naturaleza o efectos que pudiera tener en otras ramas del derecho⁶. Bajo este enfoque el derecho tributario, no es más que, una «guía» para la administración fiscal, pensada y admitida como una «especie de máquina recaudadora de tributos», que «magnifica su actuación» en la persecución y captura del impuesto mediante amplias potestades tributarias, que si bien, debe hacerlomediante actos reglados⁷, esto no quita,que también podrá hacerlo a

4 La tesis teleológica financista del primer enfoque del derecho tributario latinoamericano, la fundamentamos en lo que la doctrina ha señalado. Jarach dijo: el impuesto, tienen una «naturaleza objetiva de ser un recurso financiero del Estado que procura los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades». JARACH, D., *El Hecho Imponible*. Tercera Edición. Editorial Abeledo- Perrot. Argentina. 1982, p.9. HÉCTOR VILLEGAS, expresa: «Para alguna doctrina el derecho tributario tiene un fin propio consistente en el hecho de asegurar al Estado los recursos que, provenientes del patrimonio de los habitantes, le son necesarios para cumplir con sus funciones.» que los es, «satisfacer las necesidades de la población respetando sus derechos esenciales» VILLEGAS, H., *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Tomo único. Séptima Edición. Ediciones Depalma. 2001, pp. 147 y 148. El catedrático brasileño, HELENO TORRES, afirma que en las «intensificación de las relaciones sociales que exigieron al legislador perfeccionar las hipótesis normativa de reglas tributarias para formar obligaciones tributarias, la interpretación económica usada como panacea para combatir practicas elusivas, infiltró en la administración tributaria, el deseo solo de atender los requisitos de eficiencia y practicidad en la recaudación tributaria». TORRES HELENO. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Marcial Pons. Buenos Aires, 2007 p. 13.

5 Para DINO JARACH, el concepto de necesidades públicas, «es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico (...)proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes.»Las necesidades públicas «son aquellas que el Estado como organización humana siente como consecuencia de su existencia y mantenimiento y de los fines que persigue» (...) «son tales porque el Estado las asume como propias y no son asumidas por el Estado por ser públicas.» JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993 pp. 41,42y 48.

6 *Vid.* Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967)Artículo 20,p.25.

7 Diríamos que, los actos reglados, llamados también «vinculados y obligatorios,» son aquellos en que «el funcionario no puede ejecutarlos sino con sujeción estricta a la ley, so pena de incurrir en incompetencia, exceso de poder o genéricamente, en ilegalidad o violación de la ley». *Vid.* Sentencia de la Antigua Corte Federal de 17 de julio de 1953 en Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 1, Caracas 1953, p. 151.

través de actos discrecionales⁸, con consecuencias inmediatas en la disciplina.

Contrapuesta con esta primera concepción, está la segunda, cuyo enfoque teleológico personifica la concepción sustantiva del derecho tributario latinoamericano⁹ y que solo aspira el cumplimiento de la «voluntad de la ley tributaria.» Bajo este enfoque, el impuesto que pretenda perseguir y capturar el Estado, deberá hacerlo conforme a lo previsto en la norma tributaria.

En tal sentido, los actos tributarios producidos por esta concepción del derecho tributario, serán siempre reglados o vinculados, lo cual indica, que no admite actos discrecionales, ni en el campo material o sustantivo como en el formal o administrativo¹⁰. Sin embargo, este segundo enfoque del derecho tributario latinoamericano, nos induce a pensar en una posibilidad, según la cual, la tesis teleológica financista del primer enfoque, pudo en algún momento haberse «filtrado» en una norma sustantiva para perseguir y capturar un impuesto, por actos no reglados, sino a través de actos discrecionales. Apuntamos hacia una racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del emblemático y orientador Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967)¹¹ en la que, intuimos, quedó regulada de manera implícita, la imposición a «los enriquecimientos derivados de actividades

8 Los actos discrecionales, «son aquellos en los cuales la administración no está sometida al cumplimiento de normas especiales en cuanto a la oportunidad de obrar, sin que ello quiera decir que se obra al arbitrio, eludiendo toda regla de derecho, pues la autoridad administrativa debe observar siempre los preceptos legales sobre formalidades del acto.» *Vid., ibidem*

9 Para DINO JARACH, la concepción sustantiva del derecho tributario, es aquella en la que «el tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio. En los Estados modernos de derecho, el poder coercitivo estatal se ejerce a través de la ley, como expresión del poder legislativo y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente.» JARACH. D., Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. 2ª reimpresión. Argentina, 1993, p.364

10 *Vid., JARACH, D.1982 op. cit., p.33. VILLEGAS H. 2001, op. cit., p.332. VALDÉS COSTA, R., Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición. Editorial Temis. Bogotá, 1996, p. 357.*

11 El Modelo de Código Tributario para América Latina fue preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Organización de Estados Americanos. Washington, D.C. 1967. En las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se analizó, declarándose un instrumento de alto valor científico a los fines de complementar la codificación en forma sistemática y ordenada de los principios generales del derecho tributario. Para mayor abundamiento, ver Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero, volumen I. Quinta Edición Ediciones Depalma. 1993, p.61.

ilícitas¹²,» inducida por el enfoque teleológico financista, denunciado por Jarach.

La forma jurídica que, creemos, se «filtró» la tesis teleológica financista en la racionalidad legislativa del artículo 20 del modelo señalado, se verifica en nuestro entender, en el momento en que, el codificador otorgó, lo que hemos llamado *inmunidad a la obligación tributaria*¹³, frente a todos los efectos que en otras ramas jurídicas pudieran tener los hechos o actos generadores de impuestos. Tal como lo reza, el aludido artículo:

Artículo 20. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativa a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas¹⁴.

Por otra parte, y más recientemente, vale destacar, como asunto relacionado, esta forma jurídica de la racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) fue perfectamente recepcionada en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015) A decir

Artículo 12. La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativa a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas¹⁵.

Por lo que, pudiéramos decir, también, la tesis teleológica financista de la primera concepción del derecho tributario aludida y sostenida por la *inmunidad de la obligación tributaria* sugerida, fue homologada en el artículo 12 del modelo CIAT-2015 referenciado. Ello en razón de haberse seguido los lineamientos originales del modelo codificador latinoamericano del año 1967. Entonces, de acuerdo con la racionalidad tributaria codificada en los artículos 20 y 12 de los

¹² Los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, lo conceptualizamos, como los originados de «todo acto o hecho contrario al derecho objetivo, considerado éste en su totalidad, esto es, no en relación a una determinada norma de derecho sino al conjunto de la legislación». ORGAZ ALFREDO. «El Daño Resarcible», Ed. Marcos Lerner, 1988., p. 9. Vale destacar, también se incluye el producto de «desviaciones, usos distintos no autorizado o extralimitaciones» que se haga de una actividad comercial, industrial o servicio no subsanables jurídicamente. *Vid.*, Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 38.337 de fecha 16/12/ 2005, Artículo 3. *Vid.*, también NAVAS, P., «La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela» *Revista Tributum* N° 9/23 Versión Digital 9-33, p. 23.

¹³ El silogismo que acuñamos de la *inmunidad de la obligación tributaria* se trata del asunto en el cual el derecho tributario no distingue entre la legalidad e ilegalidad de un hecho o acto susceptible de generar obligación tributaria

¹⁴ *Vid.*, Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) p.25.

¹⁵ *Vid.*, Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Panamá, mayo 2015, p. 43.

modelos señalados, parece lógico deducir, que en el caso de flujos financieros valorados ilícitos por otra disciplina del Derecho, causan impuesto, debido a una indiferencia de la obligación tributaria ante los hechos o actos que la generan. Por consiguiente, consideramos, cuando el codificador latinoamericano del año 1967, legisló la racionalidad tributaria del artículo 20, dejando entre líneas la posibilidad de gravar las actividades ilícitas, sin duda, creemos, lo hizo por razones teleológicas de financiar erogaciones del Estado¹⁶. Pero, quizás, no se percató de «las posibles consecuencias jurídicas de la situación de hecho¹⁷ que se revelaría como objeto de la exacción pretendida. Tratándose así, de una imposición atípica¹⁸ a la luz del principio sustantivo de legalidad tributaria¹⁹. Lo que a su vez, podría estar informando que todo enriquecimiento derivado de actividades ilícitas, está sujeto a imposición, como lo estarían los devenidos de actividades lícitas, porque, no hay distinción ni interés en cuanto a la licitud e ilicitud de los «hechos económicos»²⁰ que pudieran subyacer en ambos procesos de imposición.

Es nuestro criterio afirmar, que la tesis teleológica financista de la «primera concepción doctrinaria del derecho tributario latinoamericano»²¹ cuando propugna

16 Según la primera concepción del derecho tributario latinoamericano, señalado por Jarach.

17 Son palabras de Dino Jarach en su crítica a las legislaciones tributarias orientadas por el enfoque teleológico financista que hemos señalado. *Vid., op.cit.* 1993, p. 364.

18 Decimos, «imposición atípica,» porque se trata de una exacción sobre actividades antijurídicas sin ley tributaria que las regule. Escapan al principio ontológico y sustantivo de reserva legal. Su pretensión es gravar flujos financieros ilícitos de «economías ilegales o negras» «reprimidas» por el derecho y la moral e irreversibles jurídicamente. *Vid., Estudio de las Economías Ilícitas en Venezuela, capítulo I ONG Transparencia Venezuela, p.10.* Se incluye, aquella imposición que se ejerce sobre actividades no licenciadas, es decir, sin autorización legal no subsanable. Y que se diferencian de aquellas sujetas en virtud de una licitud presuntiva. *Vid., NAVAS, P., (2009) «La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela», Revista Tribútum N° 9/ 2023. Universidad Católica del Táchira (UCAT) Venezuela.*

19 Invocamos, el pensamiento de José Luis Pérez de Ayala, respecto al principio de reserva de ley en materia tributaria: «el principio de reserva de ley exige el monopolio de la ley como fuente directa primaria del derecho tributario (...) supone la proclamación de que no puede existir lagunas en el ordenamiento legal constituido por el derecho escrito, es decir, no hay más impuesto (ni los existentes pueden exigirse sobre hechos, sujetos pasivos y cuantías) que los que resulten de la legislación tributaria positiva.» PÉREZ DE AYALA, J. L., (1976) «Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad,» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* N° 122, p. 272.

20 En el derecho tributario, según GIULIANI FONROUGE, C. M., «predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición a las actividades ilícitas o las inmorales». *op. cit.*, p.464. Dino Jarach, por su parte expresa que «el tributo no atiende a la licitud o ilicitud de las actividades económicas- sociales, sino simplemente se adecua a la capacidad contributiva mediante la apreciación» JARACH D. Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición Buenos Aires, 1969 pp. 285 y 286. Amílcar de Araujo Falcão, afirma: «lo importante para el Estado, es el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede». FALCÃO A., *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Editorial Depalma. 1964, p. 65.

21 *Vid., supra* n.4

la «validez» de la imposición a las actividades ilícitas, solo», por el «hecho económico²²», estaría haciéndola «nugatoria la» dimensión jurídica²³» de esta imposición. Situación que la distingue como contradictoria en el plano sustantivo del derecho tributario; y que parece haber sido eludida por la doctrina tributaria latinoamericana²⁴.

Pero, esta tesis, también nos hace pensar, respecto del acto de la determinación tributaria²⁵ que pudiera ser ejercido sobre un enriquecimiento derivado de

22 Carlos María Giuliani Fonrouge, afirma que el ius privatismo y la propia doctrina privada rechazan la imposición de actividades ilícitas o inmorales, cuestión que no parece igual cuando se trata del derecho tributario latinoamericano. «En este predomina el hecho económico y hace factible y válida la imposición de actividades ilícitas o inmorales.» GIULIANI FONROUGE, C. M., *op. cit.*, p. 464

23 En su teoría de la «construcción jurídica del impuesto» Sainz de Bujanda, F. señaló: «Mas esta construcción corre también el riesgo de sucumbir o de debilitarse bajo los embates de las corrientes científicas que sitúan preferentemente la imposición en el marco de las disciplinas económicas. ¿Es que por ventura podría tal vez replicarse o tiene el impuesto una realidad económica? ¡Sin duda la tiene! Lo que ocurre sencillamente es que, además, tiene una dimensión jurídica, y si ésta se pierde o se relega a un segundo plano, la esfera de la libertad económica del individuo, amparada por los ordenamientos jurídicos(...) corre el riesgo de transformarse en una pura ilusión» SAINZ DE BUJANDA, F. «Estado de Derecho y Hacienda Pública», (s.f.), p. 208.

24 Así lo dejó entrever Dino Jarach, cuando razona sobre el impuesto que grava la actividad de prostitución: «Es el ejemplo más grueso de un caso de esta naturaleza, de actividades al margen del derecho, apenas toleradas, pero por cierto no reconocidas como relaciones jurídicas que, sin embargo, están sometidas a gravamen». JARACH, D. Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969 pp. 283 y ss. En este sentido GIULIANI FONROUGE, C.M., también expresa su preocupación: «No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud.» *op. cit.*, p. 464

25 VILLEGAS, H., define la «determinación tributaria» como «el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria («an debeatur»); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda («quantum debeatur»). El catedrático afirma: «el rígido sometimiento de la potestad tributaria al principio de la legalidad, también se extiende a la determinación, el cual es un procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales sobre conveniencia o utilidad a cerca del acto emanado. *op. cit.*, pp. 329, 331 y 332. Para JARACH, D., la determinación tributaria, es el acto por medio del cual culmina el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria. «Es un acto de la administración fiscal por medio del cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos». *op. cit.*, pp. 435 y 436. Siguiendo con GIULIANI FONROUGE, C.M., la determinación de la obligación tributaria, es «una operación posterior a las circunstancias o presupuestos de hecho previstas en la ley de forma objetiva y general de cuya producción deriva la sujeción al tributo, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos.» *op. cit.*, p. 491. Por último tenemos a VALDÉS COSTA, R. para quien el acto de determinación «no crea el derecho, el que ya había nacido con el acaecimiento del hecho previsto en la ley, y tiene efectos jurídicos variables según cada legislación, declarando la existencia y cuantía hasta entonces en estado potencial o de inercia. Es un acto reglado y no discrecional, la administración solo tiene facultad de interpretary aplicar la ley que impone una obligación.» *op. cit.*, pp. 356 y 357

actividades ilícitas. En el caso de aceptarse de manera pacífica la «validez» propugnada por la doctrina, una duda aún persistiría ¿Cómo ejercer el acto de determinación tributaria? ¿Será reglado? o por defecto insubsanable ¿Será un acto discrecional?

Si la doctrina versada y autorizada ha dicho: «la determinación tributaria es un acto reglado y no discrecional que se encuentra abarcado por el principio de legalidad tributaria y con el que, se reafirma en un caso concreto, la voluntad abstracta de la ley²⁶», entonces, el acto de determinación del quantum impositivo de actividades ilícitas, en nuestro entender, también configuraría una antinomia²⁷ en el campo del derecho tributario formal o administrativo latinoamericano²⁸.

Llegados a este punto, se plantea la necesidad y pertinencia de realizar un estudio documental interpretativo, reflexivo y crítico de algunas posiciones teóricas que registra la doctrina tributaria latinoamericana del asunto de la discrecionalidad tributaria²⁹ y de la imposición a las actividades ilícitas. El

²⁶ *Vid.*, supra, n. 25, los dichos de VILLEGAS, H.

²⁷ Cuando decimos «antinomia», la razonamos de la siguiente manera: si en virtud del enfoque teleológico-financista del derecho tributario de perseguir y capturar de forma frenética y perspicaz el impuesto, sin importar los efectos de los hechos o actos que lo generan, porque lo que interesa es obtener recursos para que el Estado financie sus erogaciones, entonces, lo importante de una actividad ilícita (al igual que la lícita) para ser objeto de imposición, es su contenido económico, aun cuando no cumpla con el principio de legalidad tributaria que de manera insoslayable exige el propio derecho tributario material o sustantivo latinoamericano, y que se extiende al procedimiento de determinación tributaria. Esta contradicción fue evidenciada por Dino Jarach, cuando razonó sobre el impuesto que grava la actividad de prostitución, como una de las actividades al margen del derecho, «no reconocidas como relaciones jurídicas» pero «sometidas a gravamen». JARACH, D., *op. cit.*, 1969 pp. 283 y ss. GIULIANI FONROUGE, C., la expresa cuando afirma: «No puede ocultarse que existen discrepancias en la doctrina, especialmente en cuanto a la naturaleza o carácter de la ilicitud.» *op. cit.*, p. 464

²⁸ Al respecto VALDÉS COSTA dijo: «el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material». *op. cit.*, p. 355. VILLEGAS H., dijo, el derecho tributario formal «es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar («*ascertare*») si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y en su caso, cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir. *op. cit.*, p. 325. El jurista Dino Jarach, afirmó: «Contrapuesto al Derecho Tributario Sustantivo o Material aunque ligado con él por razones teleológicas, se encuentra del *Derecho Tributario Formal o Administrativo* como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos». JARACH, D. *op. cit.*, 1993, p. 366.

²⁹ A pesar de que, el estudio está circunscrito a la doctrina tributaria latinoamericana, nos interesa analizar algunas posiciones emblemáticas de la doctrina tributaria española respecto del estado actual de la discrecionalidad tributaria, muy controvertido por cierto.

objetivo fue, argumentar una juridicidad³⁰ que legitime la imposición y determinación tributaria de enriquecimientos derivados de actividades ilícitas irreversibles³¹, cuya regulación implícita, creemos, se encuentra en la racionalidad legislativa codificada en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967).

«Estos dos conceptos presentan una aparente identidad. Sin embargo, existen diferencias sustanciales entre ellos. La legitimidad se relaciona con el fundamento político que sirve de base a la autoridad llamada a ejercer la potestad pública». Es decir, según sus dichos, será legítima la administración pública en cuanto sus autoridades sean nombradas de acuerdo a los procedimientos políticos y formales que establezca la constitución y las leyes. Pero para que las actuaciones de las autoridades administrativas sean «válidas» se requerirá que las mismas sean conforme a las competencias y atribuciones comprendidas en el principio de juridicidad. *Vid.*, CALDERA, H.» *Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho.*» *Revista de Derecho Público.* 1992, pp. 127, 129 y 130.

2. La Discrecionalidad en el Derecho Tributario Latinoamericano.

Hemos considerado iniciar el estudio con algunas consideraciones teóricas sobre la visión doctrinaria que se ha venido sosteniendo de la discrecionalidad en el derecho tributario. Por ello, nos interesan algunas posiciones emblemáticas de la doctrina tributaria española que permiten ver el «estado de la cuestión» que pudieran coadyuvar al logro del objetivo planteado. En este sentido de acuerdo con las palabras del catedrático de la Universidad de Barcelona, ROSEMBUJ T. (s.f.)³² «la actividad discrecional de la Administración Tributaria,

³⁰ Juridicidad, asumimos este término tomado del derecho administrativo, según el pensamiento del autor Hugo Caldera Delgado, quien lo distingue como un «supraprincipio que desborda o sobrepasa ampliamente la conformidad de las actuaciones administrativas con la ley». Y que en nuestro criterio pudiera suplir eficazmente una inexistencia del «principio de legalidad tributaria» en el caso de la imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, por aquello de hacerse nugatoria su dimensión jurídica, por causa de prevalencia de la dimensión económica. El administrativista en referencia, nos dice: «Entre los principios generales de derecho, el de juridicidad administrativa ocupa un lugar preeminente.» «Más que un principio de derecho, constituye un supraprincipio, en atención a que es la fuente originaria de una variedad de series de principios de derecho público, los cuales, pese a su validez intrínseca, a su especificidad y cuasi autonomía, no son sino facetas de aquél.» Para el profesor de la Universidad de Chile, «todos los principios generales de derecho público se resumen en el supraprincipio de juridicidad,» el cual, según sus dichos, «ha sido erróneamente denominado de legalidad». Al respecto vale también destacar lo afirmado por el profesor cuando aclara la diferencia entre juridicidad y legitimidad:

³¹ Decimos, actividades ilícitas irreversibles, porque se trata de actividades que por causa de su naturaleza, carácter o finalidad, no admiten subsanación formal o legal alguna. Son actividades punibles apreciadas como delitos o ilegítimas e ilegales por otras disciplinas del Derecho.

³² ROSEMBUJ, T. (s.f.) «Apuntes sobre la Discrecionalidad en materia tributaria». Centro Interamericano de Estudio Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIAT-OEA), p. 41

constituye uno de los temas más interesantes de la materia». Ello se debe a «las resonancias que ha despertado» el tema en aspecto «sustanciales del derecho tributario», fundamentalmente el que refiere al ámbito de «actuación del principio de legalidad». Sin embargo para este autor, la discrecionalidad tributaria, no ha recibido el tratamiento pormenorizado que merece por parte de la doctrina clásica».

Estas mismas ideas, las encontramos en el pensamiento de URIOL EGIDO (2002)³³ quien en un emblemático e interesante estudio de la discrecionalidad en la doctrina tributaria española, señala: «El estado de la cuestión entre nuestra doctrina es vacilante. Nos encontramos con posturas que niegan su existencia; otras reconocen la presencia de la misma; y finalmente existen autores que la admiten, dentro de ciertos límites, sin ningún tipo de problemas. No obstante, advertimos ya, son escasos los específicos estudios que sobre la discrecionalidad en el derecho tributario se han producido»

No obstante para la profesora URIOL EGIDO (2002)³⁴ la potestad de discrecionalidad administrativa está siempre limitada en un «doble sentido». Primero, por la ley tributaria que regula los elementos esenciales del tributo en cuyo contexto «no cabe discrecionalidad» porque se trata de la vigencia y aplicación de la propia voluntad de la ley. Segundo, por la vía de «la naturaleza de la propia potestad», es decir, partiendo de la premisa de que «toda potestad es siempre una potestad limitada porque viene atribuida por una norma del Derecho Positivo, entonces no es una facultad absoluta y como tal, puede ser controlada por los tribunales».

En este hilo de ideas, el jurista RAMALLO MASSANET (1995)³⁵ señala que la discrecionalidad «en muchos casos», para quienes la admiten en el derecho tributario, se constituye en un «fenómeno de la misma ley tributaria, cuando no es plena o completa». En esta situación, se «dejan zonas discrecionales y no regladas», se apelan al establecimiento de «conceptos jurídicos indeterminados o normas en blanco», los cuales pueden ser «llenados con distintos contenidos». Se trata de un hecho, en el que, la propia ley tributaria, «nos coloca ante supuestos de hechos o elementos del hecho imponible inciertos», cuyas pruebas de concreción pudieran ser también contradictorias»

Por otro lado, para quienes piensan en una ausencia de discrecionalidad en el derecho tributario sustantivo; y siguiendo con la referencia doctrinaria española, se tiene a CALVO ORTEGA (1970)³⁶ quien afirma que tal ausencia estriba en dos «causas fundamentales»: Se trata la primera en una «presión normativa o de principios sobre la producción jurídica» y en segundo lugar

³³ URIOL EGIDO, C. (2002) «La Discrecionalidad en el Derecho Tributario: Hacia la elaboración de una Teoría del Interés General». Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N° 29/02. Oviedo. España, pp.42 y 43.

³⁴ *Ibidem*, p. 49.

³⁵ RAMALLO MASSANET, J. (1995) «La Eficacia de la Voluntad de las Partes en las Obligaciones Tributarias» *Crónica Tributaria*, N° 76, p. 79

³⁶ CALVO ORTEGA, R. (1970) «Consideraciones sobre los Presupuestos Científicos del Derecho Financiero», *Hacienda Pública Española*, N° 1, 1970, pp. 144 y 147.

debido a la «inexistencia en la normativa financiera» concretamente en el campo del derecho tributario de «conceptos jurídicos indeterminados». Para este autor, el principio de reserva de ley «limita la discrecionalidad» porque primero, «supone un límite cuando exige que sea la ley, la que fije los elementos esenciales del tributo» y segundo, porque el principio de reserva legal, también presupone la «inexistencia de situaciones atípicas en la realidad concreta que regula». En este sentido, el autor en cita establece que, «en el derecho tributario se da una propensión a la tipicidad que no puede ser predicada de otras actividades administrativas»

Frente a este razonamiento de precisión o tipicidad que debe darse en el derecho tributario, tenemos el razonamiento del jurista ENDICOTT (2001)³⁷ para quien «el derecho es necesariamente vago» y en consecuencia «la precisión no es necesariamente deseable». Este autor expresa, que si bien es cierto, «la precisión ofrece ciertos beneficios que normalmente están asociados al imperio de la ley» por cuanto «reduce la duda y el desacuerdo», también es cierto que, «debido a estos beneficios del imperio de la ley, la precisión va a restringir la discrecionalidad de los funcionarios en la aplicación del Derecho». Es decir, «la precisión de límites disminuye la capacidad del Derecho para dar efecto a los fines que persigue». Sin embargo el jurista citado, no rechaza «los beneficios de las precisiones asociadas al imperio de la ley», las considera «genuinas», salvo que, «conllevan un precio que puede ser o no ser excesivo, razón por la cual la precisión no es generalmente un objetivo de la legislación»

Ahora bien, en este contexto la doctrina tributaria latinoamericana contiene algunos registros acerca de la discrecionalidad en el derecho tributario material o sustantivo, que se caracterizan por una firmeza en cuanto al rechazo o no admisión del instituto en cuestión. Al respecto tenemos que el catedrático JARACH (1993), quien inspirado en una cita del administrativista italiano, Cino Vitta y adaptándola magistralmente al razonamiento tributario, expresó:

La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente cuando, en cuales casos y en cual medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; por ello, la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas y erraría quien creyese que aquella está intuida para hallar dinero para el Fisco, conformándose a los preceptos que las leyes han establecido al respecto³⁸.

Igualmente JARACH (1982) en su obra *El Hecho Imponible*, cuando teoriza sobre el derecho tributario sustantivo frente al derecho administrativo, señaló lo siguiente:

³⁷ ENDICOTT, T. (2001) «El Derecho es necesariamente Vago». *Derechos y Libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*. ISSN: 1133-0937. VIII (12) (Ene-dic. 2003), pp. 180-182.

³⁸ JARACH, D., *op.cit.* 1993, p.364.

Precisamente porque la actividad de la administración tributaria es absolutamente reglada, en ella el acto de voluntad en que se concreta la determinación del hecho imponible y del tributo frente a los contribuyentes o responsables es secundaria frente a la actividad lógica de juicio, con que se determina si en el caso concreto se ha verificado para los sujetos el hecho previsto en la ley, esto es, con que se establece la existencia de una concreta voluntad de ley. La actividad que se acostumbra llamar administrativa en que la determinación consiste es prevalecientemente actividad de juicio y la voluntad de la administración no es sino la reafirmación de la voluntad de la ley³⁹.

El tributarista uruguayo VALDÉS COSTA (1996)⁴⁰ quien comulga con la posición doctrinaria de Jarach, en una oportunidad señaló: «La administración solo tiene facultades de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación. Por lo tanto es siempre impugnabile por el interesado».

Otro referente doctrinario del asunto de la discrecionalidad en el derecho tributario sustantivo latinoamericano, se tiene en GARCÍA BELSUNCE (1994) quien haciendo un razonamiento sobre su *teoría de la delegación legislativa en materia tributaria*, nos recuerda «un artículo publicado en el Diario la Prensa el día 02 de junio de 1959» en el que hizo una sustancial advertencia que toca en nuestro criterio, la *ratio essendi* del derecho tributario material o sustantivo latinoamericano. A decir:

Invocando razones de mayor agilidad del sistema tributario y de mejor y más rápida adecuación de la acción administrativa a las necesidades en el campo económico y financiero, se ha ido paulatinamente subestimando el principio de legalidad tributaria para otorgar al poder administrador facultades normativas dentro del ejercicio del poder fiscal. Pareciera que la rigidez de las normas (...) va ofreciendo con el transcurso del tiempo, la inmutabilidad y permanencia consiguiente de las mismas (...) y la creencia de que el poder administrador, por sus condiciones naturales de funcionamiento y administración, es quien está en las mejores condiciones de apreciar las necesidades financieras del Estado, son todas circunstancias que van influyendo en lo que hemos dado en llamar crisis del principio de legalidad tributaria, frente al auge de las facultades discrecionales de la administración en la materia. (...) ⁴¹

Por otra parte, el jurista VILLEGAS (2001) cuando razona sobre «la relación del derecho tributario con los conceptos e instituciones del derecho privado», deja entrever una idea a través de la cual advierte sobre la posibilidad en que la discrecionalidad tributaria pudiera también constituirse, como «fenómeno de la

39 JARACH, D. (1982) El Hecho Imponible. Tercera Edición. Editorial Abeledo- Perrot. Argentina, p. 33

40 VALDÉS COSTA, R., *op.cit.*, 1996, p. 357.

41 GARCÍA BELSUNCE, H. (1994) Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina, pp. 4 y 5.

misma ley tributaria», cuando dicha ley, «no es completa o carece de plenitud⁴²». En este sentido, afirma:

(...) Si la ley tributaria cree insuficiente una solución de derecho privado, debe alterarla normativamente, pero de lo contrario debe aplicarla tal cual es, sin creación artificial de argumentos o de supuestas «pautas interpretativas». De no ser así, queda abierta la puerta a interpretaciones «abiertas» que quitan firmeza al derecho y provocan una peligrosa inseguridad⁴³.

Siguiendo con el autor VILLEGAS (2001)⁴⁴ diríamos que, en relación con el tema de la «determinación de la obligación tributaria», ha sido muy enfático en rechazar algún tipo de discrecionalidad en razón de que, según sus dichos, la «determinación es un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones de oportunidad o conveniencia». Para el tributarista, la regulación de la determinación de la obligación tributaria, «no da opción o libertad de elección entre varios resultados posibles», sino que por el contrario, se requiere una solución única, que incluso puede ser objeto de control jurisdiccional».

Aparte de los enfoques de no admisión de la discrecionalidad tributaria que propugna la doctrina que pudiéramos llamar «clásica latinoamericana», destaca una posición más reciente «reduccionista»³¹ que se estaría aceptando, y que tendría su respaldo fuerte en el jurista GIULIANI FONROUGE (1993)⁴⁵ cuando afirma: «La doctrina rechaza la idea del proceder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad no de arbitrariedad».

De seguida, referimos una reflexión crítica del investigador WAHN WERNER RAPHAEL (s.f.)⁴⁶ del Centro de Estudio Tributarios de la Universidad de Chile, quien advierte de «las interpretaciones que amenazan al derecho tributario». En un estudio realizado sobre las distintas metodologías que ha sido objeto la interpretación del derecho tributario, el autor destaca la «interpretación extensiva», que considera ser, un método «grave que amenaza al derecho tributario» porque según sus dichos, el interprete quedaría en absoluta

42 Criterio de RAMALLO MASSANET, cuando afirma, «es la misma ley la que, al no ser plena (...) deja zonas discrecionales y no regladas, (...)». *Crónica Tributaria*, N° 76, 1995, p.79. Criterios que contrastan con el de Cesar García Novoa para quien «el ordenamiento tributario ni tiene ni puede tener pretensión alguna de plenitud, debiendo renunciar a un alto grado de concreción». GARCÍA NOVOA, C. *Discrecionalidad en Materia Tributaria*. Universidad de Santiago de Compostela- España, p.64

43 VILLEGAS, H., *op.cit.*, p.152

44 *Ibidem*, p.332.

45 GIULIANI FONROUGE, C. M., *op.cit.*, p. 510.

46 WAHN W. R., (s.f.) «Interpretaciones que amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico». Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile., pp. 177,178.

libertad para decidir ir más allá de la ley», incluso» hasta donde esta no ha llegado, con la única vaga excusa de estar frente a una norma oscura, difusa o defectuosa». Este razonamiento del investigador citado, supónela no admisión de actos discrecionales en la persecución y captura del tributo, aun cuando la ley tributaria se torne «oscura, difusa o defectuosa».

En resumidas ideas, pudiéramos decir, el «estado de la cuestión» de la discrecionalidad en el derecho tributariolatinoamericano⁴⁷ de acuerdo con los «dimes y diretes» doctrinarios, se desenvuelve entre posicionesteóricas fuertes que la rechazan tanto en el ámbito sustantivo como en el formal o administrativo en razón a la primacía de «la voluntad de la ley tributaria;» y porque «toda potestad discrecional será siempre una potestad limitada» debido a que «es atribuida por alguna norma del derecho positivo» del país de cual se trate. A estas posiciones de rechazo, se unen quienes creen que la ausencia de la discrecionalidad en el derecho tributario, es el resultado de la «presión de principios jurídicos», verbigracia, el «principio de legalidad o reserva legal».

Por otra parte, hay quienes admiten la discrecionalidad tributaria, ya sea de forma «reducida», o porque se trata de un «fenómeno de la propia ley tributaria» cuando «no es plena o completa» dejando «zonas abiertas a la discrecionalidad». Estas posiciones de admisión, consideramos, también pudieran constituir una afrenta para aquellas ideas que advierten y denuncian «el peligro que acecha al derecho tributario sustantivo» como por ejemplo una «interpretación extensiva» que podría ocasionar una crisis del principio de la legalidad tributaria⁴⁸. Ante este desconcierto teórico de la discrecionalidad tributaria en la doctrina latinoamericana, se presenta la problemática de la imposición atípica que hemos señalado; y que se personifica en una sujeción de actividades ilícitas irreversibles. Y respecto de lo cual, consideramos, la doctrina no apreció el acto o el procedimiento mediante el cual se haría efectiva esta variedad de imposición, extraña para el derecho tributario sustantivo latinoamericano.

Siendo así, pensamos, es un desconcierto para la doctrina tributaria latinoamericana, admitir y desear una imposición de la que «nada dice» de su

47 El catedrático Héctor Villegas, define la «discrecionalidad tributaria como «un campo de acción abierto a soluciones diferentes pero legítimas. Soluciones que deben ser elegidas conforme a valoraciones de oportunidad o conveniencia, según los objetivos deseados. Esto es, la facultad de opción entre diversas conductas posibles tanto fáctica como jurídicamente (...) dentro del amplio margen de apreciación del aplicador legal, cualquiera de sus decisiones será válida en tanto no implique desviación o abuso de poder.» VILLEGAS, H., *op. cit.* p.332

48 Horacio A. García Belsunce, señala, que las administraciones fiscales contemporáneas en América Latina han venido aumentando su intervencionismo, (...) lo que ha implicado un aumento de sus facultades discrecionales y una subestimación del principio de legalidad tributaria, al punto que hemos llegado a denominar «la crisis del principio de legalidad.» GARCÍA B. HORACIO A., La Delegación Legislativa, en Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1994, pp. 4,5. GIULIANI FONROUGE, C. M. también lo dijo: «es indudable que hay una crisis general del principio, y una prueba de ello está en el desvío de poder de tributar, en forma directa o por medios indirectos mediante la delegación de facultades en el poder ejecutivo (...) *op. cit.*, p.335

legalidad y del acto de determinación del referido impuesto. Si los procesos impositivos de una actividad lícita e ilícita, se asimilan por su contenido económico, jamás y nunca podrán igualarse en virtud del acto que los impone y determina. Si el acto reglado o vinculado de una imposición y determinación tributaria, solo es posible en base a una ley tributaria preexistente que lo regule, entonces, la antinomia que denunciamos, hace imposible que un enriquecimiento derivado de una actividad ilícita pueda ser objeto de aprehensión por medio de un acto reglado o vinculado. Por ende, no queda otra alternativa que asumir la premisa de que, la imposición a las actividades ilícitas, en la que, el derecho tributario material o sustantivo latinoamericano, no admite una «relación jurídica,» y repudia todo intento de discrecionalidad, solo sería posible la exacción mediante actos discrecionales cuya juridicidad estaría fundada en una «legalidad superior administrativa⁴⁹», por defecto de legalidad tributaria.

En este caso, se trataría de una discrecionalidad tributaria en el ámbito de las teorías «reduccionistas» aceptadas por la doctrina y en la fase⁵⁰ claramente diferenciada correspondiente al derecho tributario formal o administrativo⁵¹. Y en la que, se consideran los «aspectos dinámicos y formales» de la tributación, como lo es, el acto de la determinación tributaria.

3. La Juridicidad Tributaria del Impuesto a los Flujos Financieros derivados de Actividades Ilícitas.

La inmunidad de la obligación tributaria que hemos acuñado y que se estableció, en nuestro criterio, primitivamente en la racionalidad legislativa del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) y homologada más recientemente en el artículo 12 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT-2015), alegamos, hizo indiferente a la obligación tributaria frente a todo efecto legal o ilícito que se pudieran generar del «hecho económico» susceptible de imposición en virtud de la hipótesis jurídica de una ley tributaria. Pues bien, si se trata de una actividad ilícita, la indemnidad de la obligación tributaria y el criterio doctrinario, solo exige la verificación en el acaecimiento, de la existencia objetiva de un «contenido económico» para que sea válida la imposición. Es decir, nada cambia, es como si se tratara de una imposición a una actividad lícita o apegada a derecho. Pero, a diferencia de una y otra, la obligación tributaria que pudiera haber nacido de una actividad ilícita, debido a su carencia de legalidad tributaria, no podría ser posible su determinación en el contexto del propio derecho tributario. Pues, como hemos dicho, se trata de una imposición atípica

⁴⁹ *Vid.*, supra, n. 30

⁵⁰ Cuando decimos «fase», lo hacemos a manera del análisis didáctico para distinguir dos fases, una que tiene como núcleo central el nacimiento de la obligación tributaria y otra correspondiente a los «aspectos funcionales y dinámicos» de la determinación tributaria. VALDÉS COSTA *op. cit.*, p. 355.

⁵¹ *Vid.*, supra n. 28

que configura antinomia en el ámbito del derecho tributario material y sustantivo; y que de admitirse la posición doctrinaria a cerca de la «prolongación del principio de legalidad tributaria a la fase de la determinación⁵²,» no hay duda, la determinación de una imposición a las actividades ilícitas, actualizarían también en el derecho tributario formal o administrativo, otra antinomia. Este asunto de las antinomias de la imposición a las actividades ilícitas, nos lleva a la idea de buscar su «dimensión jurídica» mediante una argumentación doctrinaria, incluso en otra disciplina jurídica para intentar suplirla ausencia de una legalidad aun no resuelta, en nuestro criterio, por la doctrina tributaria latinoamericana⁵³.

Comenzamos por decir, que la imposición a las actividades ilícitas, no fue apreciada explícitamente⁵⁴ por la comisión redactora⁵⁵ del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967). Ello a pesar, de haber sido justificada en el razonamiento motivado del artículo 20 que hiciera la ilustre comisión. A decir:

Artículo 20. Este artículo acoge el principio aceptado por la doctrina autonómica del derecho tributario. La obligación nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza, sin interesar su validez ni sus efectos en otras ramas jurídicas, ni la calificación moral que merezca, los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagraría desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad⁵⁶

Esto nos llevó a intuir, que pudo haber quedado regulada de manera implícita en el artículo 20 del modelo e inspirada en la llamada «nueva doctrina del derecho tributario latinoamericano⁵⁷». Esta implícitud pudiera estar demostrando,

52 El catedrático VILLEGAS, H., afirma: «el rígido sometimiento de la potestad tributaria al principio de la legalidad, también se extiende a la determinación, el cual es un procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales sobre conveniencia o utilidad a cerca del acto emanado. *op. cit.*, pp. 329, 331 y 332

53 En un registro teórico, el tributarista GIULIANI FONROUGE, se preguntó lo siguiente: «¿Debe la ley gravar el resultado de operaciones que el Estado prohíbe o reprueba? ¿Es justo que el enriquecimiento con una actividad ilícita o inmoral resulte con mejor tratamiento fiscal que quien realiza actividades lícitas o morales? Luego dijo: «Tal es el dilema que se plantea en esta materia.» *Vid., op.cit.*, p.464., *in fine*.

54 En los 196 artículos que comprende el Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967) distribuidos en cinco títulos, no existe ninguna norma codificada que tenga referencia con la categoría «actividades ilícitas».

55 La Comisión redactora del Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), fue designada en fecha 10 de junio de 1964 por la Dirección Ejecutiva del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID) y estuvo integrada por los juristas Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina) Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay)

56 *Vid.*, Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), p. 24.

la duda razonable que se pudo haber tenido, ante una imposición que no estaría bien argumentada ante la legalidad tributaria. Pues, la motivación de la «imposición de los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas», nada dijo, del principio de legalidad tributaria, y se motivó con fundamento en el principio de igualdad tributaria⁵⁸. Pero esta apreciación que hacemos, también, nos induce a pensar, que «la imposición a los flujos financieros ilícitos fue motivada como un acto de justicia e igualdad⁵⁹ que se impuso por encima del principio de legalidad tributaria, como una forma de resarcir el agravio a quienes son objeto de imposiciones por ejercicio de actividades ilícitas.

En esta línea de ideas, JARACH (1969) señaló que «la doctrina jurídica en materia tributaria» asumió una máxima del emperador Vespasiano⁶⁰, quien en una oportunidad dijo: «*el dinero no huele*». En base a esta máxima, el jurista expresó:

(...) se puede obtener de actividades limpias o sucias, porque el tributo no atiende a la licitud o ilicitud de las actividades económico-sociales, sino, simplemente, se adecúa a la capacidad contributiva a través de un criterio político de apreciación». Si el criterio político es, por ejemplo, el de gravar el resultado económico de todas las actividades humanas, **resultaría contradictorio que las actividades ilícitas no pagasen tributos y se violarían otros principios constitucionales más importantes, como el principio de igualdad**. Los que cumplen con las leyes pagarían los impuestos, y los que las violan, o actúan al margen del derecho con actividades poco limpias, o simplemente toleradas, o delictuosas, estarían exentos. Los que viven del

57 Palabras de DINO JARACH, cuando señaló: «uno de los primeros puntos de vistas sostenidos por la nueva doctrina, especialmente en materia de derecho tributario, ha sido el siguiente: que el carácter de las actividades sometidas a impuesto no depende de la validez o invalidez jurídica, a los efectos del derecho privado, ni de su licitud o ilicitud.» *op. cit.* 1993, p. 404.

58 Sobre el principio de igualdad, Werner Wahn, dijo: «el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico (...) WAHN, P., WERNER R., *op. cit.*, p. 181. el Tribunal Supremo de Justicia venezolano. Sala Político-Administrativa y Tributaria en Sentencia N° 00436 de fecha 15/03/2007, dijo: «El derecho a la igualdad, consagrado en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, opera en dos planos diferentes; por una parte, como igualdad ‘en’ la ley o como prohibición expresa al legislador de distinguir en forma irrazonable o arbitraria, tratando de manera distinta situaciones iguales, o creando sin fundamento fáctico un supuesto diferente. Por otra parte, como igualdad en la ‘aplicación’ de la ley, prohibiendo, bien sea a los órganos administrativos o a los judiciales, que ante supuestos de hechos iguales apliquen consecuencias jurídicas distintas (...)».

59 Así creemos, razonó la Comisión redactora cuando dijo: «(...) los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas están sujetos a imposición; de lo contrario se consagraría desigualdades en perjuicio de las personas honestas que actúan dentro de la legalidad». *Vid.*, supra motivación del artículo 20 del modelo..

60 TITO FLAVIO VESPASIANO, emperador romano (69-96)d.c. para mayor abundamiento, consultaren Página Web Wikipedia.

lenocinio, del robo sistemático y profesional y de otras actividades de la misma naturaleza, como también los que contravienen las leyes del agio y de la especulación, no deben estar exentos del impuesto que grava los resultados de las actividades que son definidas por su contenido económico, y no por su licitud o ilicitud⁶¹. (Resaltado Nuestro)

Bajo la invocación de la misma máxima del aludido emperador, FALCÃO (1964) dijo:

De esta manera el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede. Claro está que en su versión actual las expresiones han perdido el contenido cínico de la anécdota, para impregnarse de elevado sentido ético, **cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente**, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo⁶². (Resaltado Nuestro)

El catedrático GIULIANNI FONROUGE (1993)⁶³ cuando razona el asunto de la imposición a las actividades ilícitas, formula la siguiente interrogante: «¿Debe la ley gravar el resultado de operaciones que el Estado prohíbe o reprueba?» Sin embargo, la evidente contradicción que revelayque coincide con nuestra tesis de la antinomia de esta imposición atípica, el jurista trata de disuadirla mediante otra interrogante, pero en sentido contrapuesto. «¿Es justo que el enriquecimiento con una actividad ilícita o inmoral resulte con mejor tratamiento fiscal que quien ejerce actividades lícitas o morales?»

En esta última interrogante, el jurista, alude a la institución de la justicia, como una forma de reiterarla en la imposición a las actividades ilícitas a través del principio de igualdad tributaria⁶⁴.

En resumida cuenta, tres deducciones teóricas podríamos establecer de los razonamientos hechos por los catedráticos referidos: 1.- Revelan convicciones

61 JARACH, D., *op. cit.*, 1969, pp.285 y 286

62 FALCÃO A., *op.cit.* p. 65.

63 GIULIANNI FONROUGE, C., M. *op.cit.*, p. 464.

64 La institución de la justicia, de acuerdo con lo que Ronald Dworkin denominó «el aguijón semántico» la categoría «igualdad», es la más cercana al significado de justicia, así lo dejó entrever el filósofo del Derecho, cuando dijo: «(...) la mayoría de los filósofos de la justicia (...) Su principal tarea no consiste en tratar de enunciar el concepto de justicia(...) sino en desarrollar y defender legítimas concepciones de justicia(...) El filósofo liberal se opone al impuesto a las ganancias y el filósofo igualitarista pide una mayor redistribución, porque sus concepciones de justicia difieren.» DWORKIN, R., *El Imperio de la Justicia*. Editorial Gedisa, S.A., trad. CLAUDIA FERRARI, 2ª Edición. Barcelona España.2012, p.64, sobre el mismo asunto, GUSTAV RADBRUCH, dijo: «la esencia de la justicia es la igualdad». *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, cuarta reimpresión, México, p. 33.

doctrinarias acerca del «contenido económico» como causa «válida» de la imposición a las actividades ilícitas 2.- Hay plena coincidencia con la comisión redactora de haberse motivado la imposición a las actividades ilícitas, en el principio de igualdad para hacer justicia tributaria. 3.- Actitud silente y coincidente con la comisión redactora en relación al asunto de la legalidad o «dimensión jurídica» del referido impuesto.

Ahora bien, la convicción doctrinaria indicada en la primera deducción señalada, al igual que, la motivación del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID-1967), en nuestra opinión, omitieron la sustentación jurídica⁶⁵ de esta imposición y como bien se dice, en la deducción tercera. Tal omisión o silencio, creemos, vulnera la «validez» que la propia doctrina propugna a la imposición de los enriquecimientos derivados de las actividades ilícitas, ello, en virtud a su «contenido económico» como causa. Si el interés del tributo, no está, en la licitud e ilicitud de la actividad que lo genera, sino en el «hecho económico⁶⁶» o en el «criterio de apreciación de la capacidad contributiva⁶⁷», porque al fin, lo importante es, «el uso que el Estado haga de sus tributos⁶⁸», entonces, nos preguntamos: ¿Cómo «apreciar una capacidad contributiva» inmersa en una situación fáctica cuya hipótesis jurídica no existe, porque no hay ley tributaria que la establezca? ¿Cómo ejercer una imposición en la que, el derecho tributario «no admite una relación jurídica»?

Por otra parte, y en relación a la segunda deducción teórica, se destaca la plena coincidencia entre las partes para justificar la motivación de la imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, fundada en el principio de igualdad mediante el cual se busca justicia tributaria. Una motivación que equiparó dos situaciones distintas y distantes: una situación ilícita por naturaleza con otra, lícita o conforme a derecho, igualadas, según nuestro criterio, en virtud del principio constitucional y universal de justicia.

Llegados a este punto, pudiéramos colegir que los flujos financieros derivados de actividades ilícitas, conforme a los razonamientos predominantes en la doctrina tributaria latinoamericana y recogida de manera implícita en la racionalidad legislativa codificada originalmente en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID 1967) están sujetos a imposición por una homologación que el propio pensamiento tributario latinoamericano, ha hecho del potencial impuesto en virtud del principio de igualdad en la búsqueda de justicia tributaria, entre «contribuyentes-

⁶⁵ Cuando decimos «sustentación jurídica» nos referimos a «legalidad» «dimensión jurídica» y más ampliamente al concepto de «juridicidad».

⁶⁶ Son palabras de GIULIANI FONROUGE, C. M., *Vid.*, supra, n. 20

⁶⁷ Son palabras de DINO JARACH. *Vid.*, supra, la cita.

⁶⁸ Son palabras de ARAUJO FALCÃO, *Vid.*, supra, la cita.

delincuentes⁶⁹ y contribuyentes honestos y responsables⁷⁰.

Pues bien, bajo esta tesis, creemos, la homologación que hace el pensamiento racional tributario latinoamericano, no resuelve el asunto de la antinomia de esta imposición atípica explicitada en páginas anteriores. En este sentido, es dable pensar, en recurrir a la asistencia o apoyo teórico que pudiera otorgar la doctrina administrativista por intermedio del llamado «bloque jurídico o de legalidad⁷¹», en la búsqueda de una legalidad administrativa que permita argumentar una relación jurídica que el derecho tributario no puede atender. Por consiguiente, y conforme a esta apelación, pensamos, todo acto de la administración fiscal con interés en perseguir y capturar impuestos derivados de hechos o actividades ilícitas, será jurídicamente válido por tutela de este «bloque.» Allí se encuentra el derecho tributario como disciplina jurídica integrante de la «unidad del Derecho⁷²».

69 Expresión del autor ADELQUI DAVID ARIEL LEMA, quienseñala: «(...) en este trabajo se pretende abordar la repercusión y/o incidencia de los beneficios de actividades ilícitas, pero sólo cuando nos encontramos con, valga la expresión, un delincuente-contribuyente, es decir, cuando analizamos si este es sujeto pasivo por la actividad ilícita, por el mismo desarrollada.» ARIEL L., ADELQUID., «Las Actividades Ilícitas No están Sujetas a Tributación, a veces.» UNLM-IEFPA, 2011, p. 14.

70 «El pago del impuesto permite homologar las conductas ilegales de sujetos pasivos deshonestos e irresponsables con las conductas de contribuyentes honestos y responsables.» Vid., NAVAS, P., «La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela.» *Revista Tribútum* N° 9/ 2023 Universidad Católica del Táchira (UCAT) Venezuela., p. 31

71 El bloque jurídico, «es el conjunto de las reglas jurídicas preestablecidas, contenidas en la Constitución, las leyes normativas, los decretos-leyes, los tratados, los reglamentos, las ordenanzas y demás fuentes escritas del derecho, y los principios no escritos que informan el ordenamiento jurídico», al que las autoridades administrativas deben «ceñirse de manera obligatoria.» Vid., LARES MARTÍNEZ, E., *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª Edición. UCV. Caracas. 1988, p. 179. VÍCTOR R. HERNÁNDEZ MENDIBLE, en relación con el *principio de legalidad* señaló que este principio «entendido» como lo expresó Hauriou Mauricio: «bloque de la legalidad», lo integran las normas expedidas por entes internacionales y supranacionales que son válidamente suscritas y ratificadas por la República, las leyes nacionales, los decretos dictados por el Ejecutivo Nacional, la Constitución y los textos jurídicos que definen las atribuciones de los órganos que ejercen el poder público (...). Vid., «Los Principios Jurídicos que justifican el Control por la Justicia Constitucional y Ordinaria.» *CIJur. Revista Sumario*, 24/07/2020, p. 5. Vid., también, GÁ DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ (1988) *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, 4ta ed., 1988, p. 413.

72 Para Héctor Villegas este principio tiene connotación universal. Cuando analiza el «orden jurídico como unidad», afirma: «(...) el derecho es una técnica específica de organización social compuesta por un conjunto de normas que relacionadas entre sí y unificadas, conforman un sistema del que deriva un cierto orden jurídico (...) Pero es condición indispensable para que este orden cumpla debidamente su misión que él funcione como una unidad y que no encierre contradicciones dentro de sí mismo» (...) VILLEGAS, H. *op. cit.*, p. 151. Carlos M. Giuliani Fonrouge, expresó: «Ahora más que nunca es palpable, la interconexión entre las distintas disciplinas (...) He aquí, pues, el concepto de autonomía: una rama del derecho que disponga de principios generales propios y que actúe coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia, con las demás disciplinas, como integrante de un todo orgánico (unidad del derecho).» GIULIANI FONROUGE, C., M., *op. cit.*, p. 35.

Esta integración, es lógica y razonable, porque «existe la obligación de las autoridades administrativas de ceñirse a este bloque, cuando sus actos carecen de vida jurídica» debido a que «no tienen un texto legal que los sustenten⁷³». En consecuencia, el principio constitucional de justicia que permea⁷⁴ el «bloque jurídico» puede hacer legítima y justa la exacción. En palabras del administrativista LARES MARTÍNEZ⁷⁵, es una legalidad que, a pesar de no estar establecida de manera expresa en el derecho positivo, «se admite por interpretación lógica de la estructura democrática de las Constituciones y leyes de los Estados modernos, en el sentido de que cada una de las actuaciones administrativas requiere vinculación legal.»

En esta línea de ideas argumentativas, sería dable entonces pensar, se trata de una juridicidad⁷⁶, de la imposición a los flujos financieros derivados de actividades ilícitas, según la perspectiva teórica del «postulado» de SAINZ DE BUJANDA, F. (s.f.)⁷⁷ cuando estableció su tesis de la «construcción jurídica del impuesto,» en la que, nos enseña que «el estado de Derecho exige que el impuesto discorra por cauces legales.» Esta juridicidad que hemos sugerido, permite en nuestro entender, que la causa económica de la imposición, sea legítima en la fase de la determinación del tributo. Por tanto, el asunto quizás sería como lo dijo el catedrático en cita: «Se trata de una cosa más lógica: construir jurídicamente el impuesto, partiendo de su realidad económica, pero dándole sustantividad jurídica.» De manera que, la administración fiscal en virtud a esta juridicidad, consideramos, estaría legalmente habilitada para ejercer la determinación tributaria del referido impuesto mediante un acto

⁷³ Así quedó establecido en una Sentencia de la Corte Federal de Venezuela dictada en fecha 17 de julio de 1953, publicada en la Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 1, p.151, en relación al principio de legalidad de los actos administrativos.

⁷⁴ El jurista Gustavo Zagrebelsky, señaló, como los principios constitucionales, podrían permear el ordenamiento jurídico de un país, hasta regular casos concretos. Según sus dichos: «Los principios del derecho desempeñan una importante función supletoria, integradora o correctiva de las reglas jurídicas. Los principios operarían para perfeccionar el ordenamiento y entrarían en juego cuando las otras normas no estuvieran en condición de desarrollar plena o satisfactoriamente la función reguladora que tiene atribuida» (...) ZAGREBELSKY, G. (1997) *El Derecho Dúctil, Ley, derecho y justicia*. Trad. MARINA GASCÓN. Editorial Trotta. Segunda Edición. Madrid, p. 117. El autor Pedro Navas, en su teoría de la *Permeabilidad de Derechos Constitucionales en Venezuela*, expresa: «La Constitución Política de un Estado, no sólo es, su contenido escrito o codificado, fuera del derecho constitucional escrito, hay extensas zonas de la vida política, social, económica y cultural que también son reguladas de manera sobrevenida, en virtud de principios y valores que propugna el orden constitucional». NAVAS, P. (2019) *La Permeabilidad de la Libertad Económica y Propiedad en Venezuela*. Editorial Académica Española. Omniscriptum. Riga, Letonia, p. 76.

⁷⁵ LARES MARTÍNEZ, E. *op. cit.*, p. 179.

⁷⁶ Tomamos también, lo dicho por Adolf Merkl, «El principio de juridicidad de la administración consiste en la relación necesaria que debe existir entre Administración y derecho.» MERKL, ADOLF (1935) *Teoría General del Derecho Administrativo*, Madrid, Ed. Derecho Privado, p. 2012.

⁷⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. (s.f.) *Estado de Derecho y Hacienda Pública.*, pp. 208 y 209.

librado a criterios de oportunidad y conveniencia⁷⁸ para hacer, como hemos dicho, justicia tributaria por la afrenta ocasionada a contribuyentes legales y honestos.

Pero además, también es un asunto de resarcimiento a la sociedad por los perjuicios ocasionados por infractores y delincuentes que realicen actividades ilícitas irreversibles⁷⁹ en países latinoamericanos⁸⁰ que asumieron la racionalidad legislativa tributaria prevista en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID1967)

No obstante, también, consideramos, el acto de oportunidad y conveniencia en el que se subsuma un enriquecimiento derivado de una actividad ilícita como situación fáctica ocurrida en la vida real, sea o no, irreversible, será también un acto vinculado al «bloque jurídico o de la legalidad» en razón de que, «todo poder discrecional debe emanar también del propio ordenamiento jurídico⁸¹», cuyo único límite, sería la arbitrariedad e injusticia⁸². Pero, además

⁷⁸ JARACH, D., afirma que el término «oportunidad, es característico para indicar el contenido de las facultades discrecionales». *op. cit.*, 1993 p. 370. GARCÍA NOVOA, C., señala: «La discrecionalidad supone un margen de libre elección por la Administración entre varias posibilidades igualmente ilícitas.» *op. cit.*, p. 66. Para ROSEMBUJ, T., la discrecionalidad, «es la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidad», *op. cit.*, p. 51. BREWER –CARIAS (2009) afirma: «la discrecionalidad administrativa se manifiesta en el ejercicio de aquellas actividades de la Administración en las cuales el legislador le concede al funcionario determinados poderes de apreciación de la oportunidad y conveniencia de su actuación.» En «Algunos Aspectos del Control Judicial de la Discrecionalidad en Venezuela.» Panamá, p. 107.

⁷⁹ Actividades ilícitas irreversibles, tales como: el delito fiscal de defraudación tributaria, el robo, la estafa, juegos clandestinos, el contrabando, tráfico de droga, trata de personas y órganos, así como los derivados de «actividades en pugna con la moral,» como, la prostitución y el proxenetismo. *Vid.*, GIULIANI FONRUOGE, F., *op. cit.*, p. 464. También, se incluyen operaciones comerciales, industriales o de servicios, imposible de licenciar legalmente, *Vid.*, NAVAS P., «La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela». *Revista Tribútum* N° 9/ 2023 Versión Digital 9-33. Universidad Católica del Táchira. San Cristóbal. Venezuela.

⁸⁰ *Vid.*, GIULIANI FONRUOGE, C. M., *op. cit.*, p. 61

⁸¹ *Vid.*, LARES MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. 185. ROSEMBUJ, T. también lo dijo: «(...) los poderes discrecionales se legitiman por ser conferidos por el ordenamiento jurídico. (...)» *op. cit.*, p. 51. Eduardo García de Enterría, señala: «todo poder discrecional debe ser atribuido previamente por un ordenamiento jurídico.» En este sentido, «no hay discrecionalidad en ausencia o al margen de la Ley.» Ello en virtud de lo que denominó «vinculación positiva de la Administración al principio de legalidad». GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Cuarta Edición Ampliada. Editorial Civitas. pp. 143 y 144.

⁸² En una sentencia de la antigua Corte Federal de Venezuela de fecha 24 de febrero de 1956 publicada en la *Gaceta Forense*, 2ª etapa, N° 11, 1956, p. 28, se dijo lo siguiente: «la discrecionalidad no implica arbitrariedad ni injusticia puesto que la Administración nacional, estatal o municipal, no obra en pura conformidad a su elección, sino en virtud de como consecuencia de su capacidad condicionada por su fin» (...) Para mayor abundamiento y claridad sobre el asunto, AMATUCCI, A. nos dice: «El ejercicio de la potestad tributaria no debe proceder de un albedrío de la autoridad estatal, sino que está sujeto a los principios de la equidad y de la justicia.» *La Enseñanza del Derecho Tributario en Italia y España.* FORO *Revista de Derecho* N° 1 UASB-Ecuador/CEN, Quito, 2003, p. 133.

de ello, existe una razón general y abstracta impregnada en toda ley tributaria, y es que, la autoridad administrativa, no puede desligarse del «interés público» que apremia toda «recaudación de tributos»⁸³. La razón de fondo, creemos, haberlas demostrado mediante el enfoque teleológico financista del derecho tributario latinoamericano, cuando persiguen y capturan impuestos en virtud de la *inmunidad de la obligación tributaria* en la que se impregnó solo el interés de obtener recursos para financiar el Estado, por aquello de las llamadas «necesidades públicas.» En consecuencia, creemos, que la imposición a los flujos financieros ilícitos, es un claro ejemplo, para que la doctrina más versada y autorizada, deba admitir una teoría de discrecionalidad tributaria que haga posible su determinación en el campo del derecho tributario formal o administrativo latinoamericano, en base a una *juridicidad* que se ha argumentado y sugerido en el presente estudio.

4. Conclusiones

Finalmente, nos corresponde expresar algunas ideas concluyentes que resumimos en los siguientes términos:

1. El derecho tributario latinoamericano está concebido bajo el enfoque teleológico financista que propugna de manera exclusiva y excluyente la persecución y captura del impuesto por una indemnidad que «bendice» y protege a la obligación tributaria. En este caso, lo que prioriza es la obtención de recursos financieros para un Estado que debe «satisfacer necesidades públicas.» Bajo este enfoque financista, el derecho tributario de la región, se transforma en una «guía» de la administración fiscal, pensada ésta, como «máquina recaudadora de tributos», ya sea por medio de actos tributarios reglados o actos tributarios discrecionales. Esta concepción y orientación de la disciplina tributaria, en nuestra opinión, permeó la racionalidad legislativa tributaria sustantiva prevista en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID 1967) y en la que creemos, quedó regulada de manera implícita una imposición atípica patrocinada y admitida por la doctrina para aprehender un impuesto que se presume causado por enriquecimientos derivados de actividades ilícitas ejercidas en aquellos países latinoamericanos

⁸³ El jurista ROSEMBUJ, T., afirmó «en materia tributaria acontecen momentos vinculados y discrecionales que surgen del derecho positivo» (...) «toda potestad de imposición esta disciplinada en todo sus aspectos por la ley tributaria (...)». Pero «se pudiera admitir un margen muy reducido de actividad discrecional a los efectos de poder alcanzar el deseado interés público». *op.cit.*, pp. 41 y 42. JARACH, D. cuando argumenta la ontología del derecho tributario sustantivo, expresa: «(,,,)no se niega que las autoridades administrativas en el procedimiento de la determinación («*ascertamento*») actúen para el interés público de la recaudación de los tributos; pero su actividad es más actividad de juicio, actividad lógica, que actividad de voluntad». *Vid.*, *op. cit.* 1982, p. 31.

que recepcionaron la racionalidad legislativa aludida, verbigracia, Venezuela⁸⁴. En consecuencia, esta racionalidad tributaria, indujo, a considerar de las actividades ilícitas, solo su dimensión económica, omitiendo atender, en nuestro criterio, el asunto de la dimensión jurídica del impuesto. Esta conducta silente de la doctrina, hizo par con el silencio también guardado sobre el asunto por parte de la comisión redactora del modelo tributario latinoamericano en el acto motivador que hiciera del artículo 20 del mencionado modelo. Por lo que, apreciamos, se generó una antinomia en estado subrepticio verificable en el repudio que hace el derecho tributario de la naturaleza jurídica de las actividades ilícitas, al mismo tiempo que, la doctrina más versada y autorizada, admite y propugna su exacción, solo por causa de hechos económicos que se presumen subsisten generando consecuencia tributaria, y son considerados suficientes para validar toda imposición a los flujos financieros derivados de actividades ilícitas irreversibles.

2. La imposición a los enriquecimientos derivados de actividades ilícitas, por causa de su contenido económico, será siempre igual, como si se tratase de una imposición lícita o apegada a derecho. Sin embargo, intuimos, cuando la posición doctrinaria, así como la propia motivación que se hizo del artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID, 1967), omitieron o guardaron silencio sobre el asunto de la juridicidad o «dimensión jurídica» de esta imposición atípica, creemos, su motivo pudo haber sido, la apelación que hicieron en sus operaciones mentales a la teoría del «derecho por principio⁸⁵» y así tratar de salvar un equívoco particular y reduccionista de la racionalidad tributaria latinoamericana. En este sentido el principio universal de justicia con fundamento en su esencia de equidad, hizo que se igualaran dos situaciones distintas y distantes; y así justificar un gravamen a las actividades ejercidas por delincuentes- contribuyentes, ante conductas honestas y responsables de sujetos contribuyentes.

3. La omisión del asunto de la juridicidad de la imposición a los flujos financieros derivados de las actividades ilícitas, pensamos, vulneró la validez que la doctrina versada y autorizada propugna de esta imposición, basada solo en el contenido económico haciendo ilusoria su dimensión jurídica. Ante esta insuficiencia doctrinaria marcada por una antinomia sustantiva en el derecho tributario latinoamericano, hemos pretendido argumentar y en consecuencia sugerir, una legalidad administrativa que ofrece el bloque jurídico o de legalidad de cada país latinoamericano receptor de la racionalidad legislativa tributaria contenida en el artículo 20 del modelo codificador latinoamericano. Una legalidad superior que el derecho administrativo ha reconocido como «juridicidad administrativa» para distinguirla como «supraprincipio que desborda o sobrepasa ampliamente la conformidad de las actuaciones

⁸⁴ Vid., Código Orgánico Tributario de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°6.507 Extraordinario de fecha 29/01/2020. Artículo 15

⁸⁵ Vid., ZAGREBELSKY, G., *op. cit.*, cap. 6.

administrativas con la ley⁸⁶» y que, en nuestro criterio, suple eficazmente, la ausencia revelada de legalidad tributaria de la imposición a los enriquecimientos ilícitos.

4 La «juridicidad administrativa» argumentada y sugerida, en nuestra opinión, legitima a la administración fiscal para ejercer la determinación del quantum impositivo de los enriquecimientos o flujos financieros ilícitos en el contexto del derecho tributario formal o administrativo. Acto que se llevaría a cabo, mediante una potestad de la autoridad tributaria, librada a criterios de oportunidad y conveniencia para hacer justicia, ante contribuyentes legales, honestos y responsables. En este sentido se trata de un acto tributario discrecional y autónomo que aprecie siempre y de forma separada e independiente los hechos o actos generadores de flujos de flujos financieros ilícitos. Los desagravios que los delincuentes o infractores le deben a la sociedad por causa de sus actividades ilícitas irreversibles, deben ser resarcidos no solo en virtud de una sanción penal, civil, moral o administrativa, sino también, por una presión tributaria permanente para cada actividad ilícita que se actualice.

5. Finalmente, en línea seguida con las ideas concluyentes aquí expresadas, sería muy relevante para la disciplina tributaria, una acción del legislador positivista de cada país que haya asumido en su codificación orgánica tributaria, la racionalidad legislativa prevista en el artículo 20 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID, 1967) para que, en virtud a su espíritu y propósito, se construyan regulaciones especiales de la imposición a los flujos financieros derivados de actividades ilícitas irreversibles, cuya juridicidad o dimensión jurídica, creemos, haberla argumentado como un aporte para su legislación tributaria y que ojalá pudiera despertar el interés en la discusión doctrinaria en cada país de la región latinoamericana.

⁸⁶ CALDERA, H. «Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho.» *Revista de Derecho Público*. 1992, pp. 127, 129 y 130.

Bibliografía

- AMATUCCI, A., La Enseñanza del Derecho Tributario en Italia y España. FORO Revista de Derecho N° 1 UASB-Ecuador/CEN, Quito, 2003
- ARIEL LEMA, A.D., Las Actividades Ilícitas no están sujetas a la Tributación, a veces. UNLM-IEFPA, 2011
- BREWER –CARIAS, Allan, R. Algunos Aspectos del Control Judicial de la Discrecionalidad en Venezuela. Panamá, septiembre 2009.
- CALVO ORTEGA, R. Consideraciones sobre los Presupuestos Científicos del Derecho Financiero», Hacienda Pública Española, n. ° 1, 1970.
- CALDERA, DELGADO, H., Juridicidad, Legitimidad y Principios Generales de Derecho. Revista de Derecho Público. 1992
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario de fecha 29/01/2020
- Corte Federal de Venezuela (CFV) Sentencia del 17 de julio de 1953 publicada en Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 1, Caracas. 1953.
- Corte Federal de Venezuela (CFV) Sentencia del 24 de febrero de 1956 publicada en la Gaceta Forense, 2ª etapa, N° 11, Caracas, 1956.
- DWORKIN, Ronald (2012) El Imperio de la Justicia. Editorial Gedisa, S.A., trad. Claudia Ferrari, 2ª Edición. Barcelona España.
- ENDICOTT, T, El Derecho es necesariamente Vago. Derechos y Libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas. ISSN: 1133-0937. VIII (12) (Ene-dic. 2003) <http://hdl.handle.net/10016/3717>
- FALCÃO, Araujo, (1964) El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina
- Fondo Monetario Internacional, Folleto Informativo, The IMF and the fight against illicit and tax avoidance related financial flows, 8 de marzo de 2021.
- GIULIANI FONRUOGE Carlos, M. (1993) Derecho Financiero Ediciones Depalma. Buenos Aires. Quinta Edición. Argentina.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio, A., (1994) Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina.
- GARCÍA NOVOA, Carlos. (s.f.) Discrecionalidad en Materia Tributaria. Universidad de Santiago de Compostela- España,
- GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo, (s.f.) Democracia, Jueces y Control de la Administración. Cuarta Edición Ampliada. Editorial Civitas.
- GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ. (1988) Curso de Derecho Administrativo, Madrid, Civitas, 4ª Edición. Editorial Civitas.
- GUERRERO OROZCO, Omar, (2010) Principios de Administración Pública. Compilación y Estudio Introductorio. Fondo de Cultura Económica. México. Reimpresión.
- HERNÁNDEZ MENDIBLE, Víctor., Los Principios Jurídicos que justifican el Control por la Justicia Constitucional y Ordinaria. Centro de Información Jurídica del Ministerio Público de Buenos Aires. (Cijur mpba) Sumario, 24/

07/2020

JARACH, Dino (1993), Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Argentina Editorial Cangallo. Segunda Edición.

JARACH, Dino (1982) El Hecho Imponible. Tercera Edición. Editorial Abeledo- Perrot. Argentina.

JARACH, Dino (1969) Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires. Argentina.

Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela N° 38.337 de fecha 16/12/ 2005.

LARES MARTÍNEZ, Eloy (1988) Manual de Derecho Administrativo, 7ª Edición. UCV. Caracas. Venezuela.

Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de Estados Americanos, Washington, D.C. 1967.

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Panamá, mayo 2015.

MERKL, Adolf (1935) Teoría General del Derecho Administrativo, Madrid, Ed. Derecho Privado.

NAVAS A, Pedro, B. La Licitud Presuntiva en el Hecho Imponible del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela. Revista Tributum N° 9/23 Versión Digital 9-33. Universidad Católica del Táchira. Venezuela.

NAVAS A, Pedro, B. (2019) La Permeabilidad de la Libertad Económica y Propiedad en Venezuela. Editorial Académica Española. Omniscriptum. Riga, Letonia, 2019

ORGAZ, Alfred (1988) El Daño Resarcible Ed. Marcos Lerner

PÉREZ DE AYALA, José Luis (1976) Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 122.

TORRES, Heleno. (2007) Derecho Tributario y Derecho Privado. Marcial Pons. Buenos Aires, Argentina.

ROSEMBUJ, Tulio, (s.f.) Apuntes sobre la Discrecionalidad en materia tributaria. Centro Interamericano de Estudio Tributarios de la Organización de Estados Americanos /CIAT-OEA)

RAMALLO MASSANET, J. (1995) La Eficacia de la Voluntad de las Partes en las Obligaciones Tributarias, Crónica Tributaria, N° 76

RADBRUCH, G. (s.f.) La justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, recibe el nombre de equidad. Introducción a la Filosofía del Derecho, Breviario 42, Fondo de Cultura Económica, 4ª impresión, México.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Politico-Administrativa y Tributaria. Sentencia N° 00436 de fecha 15/03/2007. Venezuela.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, (s.f.) Estado de DerechoyHacienda Pública.

URIOL EGIDO, Carmen (2002)La Discrecionalidad en el Derecho Tributario: Hacia la elaboración de unaTeoría del Interés General. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N° 29/02. Oviedo. España.

VILLEGAS, Héctor, (2001) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único, Séptima Edición, Editorial Depalma. Buenos Aires.Argentina.

VALDÉS COSTA, Ramón (1996) Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición. Editorial Temis. Bogotá.

WAHN P. Werner, R. (s.f.) Interpretaciones que amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico. Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile.

ZAGREBELSKY, Gustav (1997) El Derecho Dúctil, Ley, derecho y justicia. Trad. Marina Gascón. Editorial Trotta. Segunda Edición.Madrid. España.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Es procedente el cobro del aseo urbano por parte de las alcaldías y se reconoce la potestad administrativa que gozan los municipios para adoptar las medidas que sean necesarias en caso de incumplimiento

0221

Expediente: 2023-00081
Sentencia: 00209
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: MALAQUÍAS GIL
RODRÍGUEZ
Fecha: 02/05/2024

Partes: SURNET TELECOM, C.A. vs. SERVICIO AUTÓNOMO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT) del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda.

Objeto: Recurso de apelación ejercido en fecha 12 de diciembre de 2022, por la contribuyente **SURNET TELECOM, C.A.** contra la sentencia definitiva Nro. 2343 del 24 de noviembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario interpuesto «conjuntamente con amparo cautelar y subsidiariamente con medida cautelar de suspensión de efectos e innominadas» en fecha 16 de diciembre de 2020.

Decisión: **1.- FIRME** al no haber sido objeto de apelación por la empresa recurrente ni desfavorecer los intereses del Fisco Municipal, lo decidido por el Tribunal de la causa al declarar la improcedencia de la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad de los artículos 5 de la «(...) *Reforma Parcial de la Ordenanza de Tarifas (Tasas) correspondientes al Aseo Urbano y Domiciliario del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, Número: Extraordinario 288-08-2018 (...) 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de*

Miranda, Número Extraordinario: 376-10-2018 (...) el acuerdo No. 068, mediante el cual se AJUSTA LAS NUEVAS TABLAS DE TARIFAS CORRESPONDIENTE A LOS SERVICIOS DE ASEO URBANO PARA USO RESIDENCIAL Y ESPECIAL, ASÍ COMO EL SERVICIO MEDIOAMBIENTAL RESIDENCIAL Y ESPECIAL EN LA CRIPTOMONEDA PETRO, LOS CUALES DEBERÁN SER CANCELADAS EN LA MONEDA DE CURSO LEGAL, AL CAMBIO OFICIAL DEL DÍA ESTABLECIDO POR EL BANCO CENTRAL DE VENEZUELA (...).
2.- SIN LUGAR la apelación ejercida por la representación en juicio de la empresa **SURNET**

TELECOM, C.A. contra la sentencia definitiva Nro. 2343 del 24 de noviembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA**, en los términos expuestos en este fallo, exceptuando el pronunciamiento sobre las costas procesales, el cual se **REVOCA**. **3.- SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Surnet Telecom, C.A., contra «*la denegación tácita del recurso jerárquico interpuesto el 31 de agosto de 2020, por el silencio administrativo derivado de la omisión de decisión oportuna por parte de la Alcaldía del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, con ocasión al silencio administrativo derivado, a su vez, de la omisión de decisión oportuna del recurso de reconsideración de fecha 20 de julio de 2020*» contra la Resolución de Multa Nro. 00164, emitida el 30 de junio de 2020, notificada el 3 de julio de ese mismo año, por el **SERVICIO AUTÓNOMO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT)** del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, mediante las cuales se exigió la obligación de pagar a cargo de la empresa actora, sanción de multa por quinientas mil unidades tributarias (500.000,00 U.T.) y clausura temporal del establecimiento por «*incumplimiento de deberes formales referidos a la omisión de presentación de las declaraciones juradas de ingresos brutos correspondientes a los meses*

de marzo, abril y mayo del año 2020» de conformidad con lo establecido en los artículos 44 y 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda del 2018, aplicable *ratione temporis*; acto administrativo que queda **FIRME**. Se **EXIME DE COSTAS PROCESALES** a la sociedad de comercio contribuyente conforme a los términos expuestos en la presente decisión judicial.

«(Omissis...)»

V CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Máxima Instancia pronunciarse respecto de la apelación incoada por el apoderado judicial de la sociedad de comercio Surnet Telecom, C.A., contra la sentencia definitiva Nro. 2343 del 24 de noviembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró sin lugar el recurso contencioso tributario «*conjuntamente con amparo cautelar y subsidiariamente con medida cautelar de suspensión de efectos e innominadas*», interpuesto en fecha 16 de diciembre de 2020, contra la Resolución de Multa Nro. 00164, emitida el 30 de junio de 2020, notificada el 3 de julio de ese mismo

año, por el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, mediante la cual se exigió la obligación de pagar a cargo de la mencionada empresa, sanción de multa por quinientas mil unidades tributarias (500.000,00 U.T.) y clausura temporal del establecimiento por «*incumplimiento de deberes formales referidos a la omisión de presentación de las declaraciones juradas de ingresos brutos correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo del año 2020*», de conformidad con lo establecido en los artículos 44 y 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda de 2018, aplicable *ratione temporis*.

En tal sentido, vista la declaratoria contenida en la decisión apelada, así como los alegatos formulados en su contra por la representación judicial de la aludida contribuyente y la contestación del referido Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, la controversia de autos se circunscribe a determinar si el *a quo* incurrió en los vicios de: **i)** incongruencia negativa, **ii)** silencio de pruebas y **iii)** falso supuesto.

Precisado lo anterior, esta Alzada declara **firme**, al no haber sido objeto de apelación por la empresa recurrente ni desfavorecer los intereses del Fisco Municipal, lo decidido por el Tribunal de la causa al declarar la improcedencia de la

solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad de los artículos 5 de la «(...) *Reforma Parcial de la Ordenanza de Tarifas (Tasas) correspondientes al Aseo Urbano y Domiciliario del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, Número: Extraordinario 288-08-2018 (...) 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, Número Extraordinario: 376-10-2018 (...) el acuerdo No. 068, mediante el cual se AJUSTALAS NUEVAS TABLAS DE TARIFAS CORRESPONDIENTE A LOS SERVICIOS DE ASEO URBANO PARA USO RESIDENCIAL Y ESPECIAL, ASÍ COMO EL SERVICIO MEDIOAMBIENTAL RESIDENCIAL Y ESPECIAL EN LA CRIPTOMONEDA PETRO, LOS CUALES DEBERÁN SER CANCELADAS EN LA MONEDA DE CURSO LEGAL, AL CAMBIO OFICIAL DEL DÍA ESTABLECIDO POR EL BANCO CENTRAL DE VENEZUELA (...)*». **Así se declara.**

Delimitada la *litis*, pasa este Alto Tribunal a pronunciarse y al efecto observa:

Punto previo

Previamente este Máximo Tribunal advierte que la representación judicial de la contribuyente alegó en su escrito de fundamentación a la apelación, que el Tribunal *a quo* «(...) *NO ADMINISTRÓ JUSTICIA oportuna y adecuadamente en lo que respecta al*

DEBIDO TRÁMITE del AMPARO CAUTELAR y las MEDIDAS CAUTELARES de SUSPENSIÓN DE EFECTOS e INNOMINADAS contenidas en el CAPÍTULO XIV del RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (...)». (Mayúsculas del texto).

En relación con dicha denuncia, esta Superioridad estima importante destacar que aún cuando la empresa actora solicitó conjuntamente con el recurso contencioso tributario «medida de amparo cautelar, y subsidiariamente medida cautelar de suspensión de efectos e innominadas» del acto administrativo impugnado, el Órgano Jurisdiccional de la causa no emitió el pronunciamiento sobre estas dos peticiones.

Al respecto, se estima pertinente reiterar lo expuesto por esta Sala a lo largo de su jurisprudencia en cuanto a que en tales casos, dicha acción adquiere un carácter accesorio del recurso principal al cual fue acumulado, resultando en consecuencia, subordinada a éste, por lo que su destino será temporal, provisorio y dependerá del pronunciamiento judicial definitivo que se emita en el asunto principal.

En efecto, si bien esta forma de ejercicio conjunto le atribuye carácter cautelar a la solicitud de amparo, produciendo efectos suspensivos de la aplicación de la norma o de la ejecución del acto mientras dure el juicio, se ha indicado también que la acción así tramitada difiere de las medidas cautelares ordinarias, en atención a la naturaleza de la protección demandada; es decir, al resguardo y restablecimiento de derechos y garantías constitucionales,

otorgando una tutela temporal pero inmediata de la lesión y restituyendo la situación jurídica infringida al estado en que se encontraba antes de verificarse la amenaza o violación, hasta tanto sea dictada la sentencia definitiva en la causa principal (*vid.*, entre otras, la sentencia de esta Sala Político-Administrativa Nro. 00332 del 14 de abril de 2004, caso: *The News Caffé & Bar, C.A.*).

Asimismo, esta Sala en su decisión Nro. 00402 del 20 de marzo de 2001 (caso: *Marvin Enrique Sierra Velasco*), advirtió la incompatibilidad del tratamiento dado a la acción de amparo ejercida en forma conjunta, con la intención del Constituyente materializada en los artículos 26, 27, 257 y 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, revisando el trámite que se le había venido dando a la solicitud de amparo incoada en esos términos, para concluir, visto el carácter cautelar de tal petición al ser ejercida conjuntamente, en la necesidad de desaplicar los artículos 23, 24 y 26 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, a los fines de lograr el restablecimiento de derechos de rango constitucional en la forma más expedita posible y fijar un procedimiento especial para la tramitación de la referida cautela.

Conforme al anterior criterio jurisprudencial, cuando hubiere sido ejercida una acción de amparo constitucional en forma conjunta al recurso contencioso de anulación, en el caso de autos, contencioso tributario, la misma, tal como se indicó, deberá ser tramitada como una medida cautelar, para lo cual habrá

de analizar el juzgador en primer lugar, el *fumus boni iuris*, con el fin de revisar si existe una presunción grave de violación o amenaza de violación de los derechos constitucionales invocados y, en segundo lugar, el *periculum in mora*, determinable por la simple verificación del requisito anterior vista la violación o amenaza de violación de tales derechos concebidos en la Carta Magna, los cuales le permitirán concluir en la necesidad o no de otorgar la referida protección y el restablecimiento de la situación jurídica infringida. Ahora bien, previo a tal revisión corresponderá al tribunal que conoce de la causa, pronunciarse sobre la admisión de la acción principal. (*vid.*, sentencia de esta Sala Nro. 00705 del 18 de junio de 2008, caso: *Municipio José Gregorio Monagas del Estado Anzoátegui*).

Del examen del expediente se observa que mediante sentencia interlocutoria Nro. 03/2021 de fecha 9 de junio de 2021, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, admitió el recurso contencioso tributario de autos «*en cuanto ha lugar en derecho, salvo su apreciación en la definitiva, procédase a su tramitación y sustanciación, de conformidad con los artículos 294 y siguientes del Código Orgánico Tributario*» y, seguidamente tuvo lugar el procedimiento del recurso contencioso tributario en todas sus fases, hasta su sentencia definitiva.

Sin embargo, si bien no se aprecia

la tramitación, ni decisión alguna con relación a las medidas cautelares solicitadas en las diversas modalidades antes referidas; no obstante, en aras de garantizar la tutela judicial efectiva y la garantía de la justicia expedita sin dilaciones ni reposiciones inútiles, y en razón de ser ambas peticiones accesorias a la acción principal de nulidad que ahora corresponde a la Sala resolver en la apelación ejercida por la contribuyente contra la sentencia de instancia, resulta inoportuno realizar en esta oportunidad alguna consideración con relación a las mismas. **Así se establece.**

Resuelto lo anterior y delimitada la *litis* pasa esta alzada a decidir el aludido recurso en el orden siguiente:

i) Incongruencia Negativa

La representación en juicio de la sociedad mercantil Surnet Telecom, C.A., explicó que «(...) la *Sentencia Definitiva Nro. 2343 del 24 de noviembre de 2022 **YERRA** en la adecuada resolución del presente caso concreto en función que no aborda y dirime el núcleo del conflicto referido a 4.1) EL IMPACTO de la PANDEMIA por COVID-19, que COINCIDE con el PERÍODO IMPOSITIVO (MARZO, ABRIL y MAYO del AÑO 2020), conforme al ESTADO DE ALARMA NACIONAL POR EMERGENCIA SANITARIA, de acuerdo a los DECRETOS PRESIDENCIALES Nos.: 4.160 y 4361 de fechas 13/03/2020 y 03/11/2020, respectivamente, a través del cual se dictó el DECRETO MEDIANTE EL CUAL*

SE DECLARA EL ESTADO DE ALARMA PARA ATENDER LA EMERGENCIA SANITARIA DEL CORONAVIRUS (COVID 19, (...)) lo cual es NOTORIO, PÚBLICO y COMUNICACIONAL, (...) 4.2) EL CONDICIONAMIENTO ARBITRARIO, habida cuenta que CARECE DE BASE NORMATIVA; se trata de UNA (1) ACTUACIÓN CAPRICHOSA, por parte de la ALCALDÍA DEL MUNICIPIO AUTÓNOMO BARUTA (...) de la EFECTIVA SATISFACCIÓN y PAGO de los pertinentes DEBERES TRIBUTARIOS MUNICIPALES al PAGO PREVIO del ASEO URBANO a la empresa privada INVERSIONES FOSPÚCA BARUTA, C.A., (...) ya que se BLOQUEAN AUTOMÁTICAMENTE los correspondientes TRÁMITES de DECLARACIÓN, LIQUIDACIÓN y PAGO ONLINE en el SERVICIO AUTÓNOMO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT), lo cual NO es un hecho controvertido que, INDUCE a UN (1) ILÍCITO TRIBUTARIO, (...) sobre la BASE del denominado 'ACUERDO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL' (...) la cual ORDENA conforme a su DISPOSITIVO, la ADECUACIÓN y UNIFORMIDAD de las respectivas OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MUNICIPALES, las cuales se ENCUENTRAN TEMPORALMENTE SUSPENDIDAS (...))». (Mayúsculas, resaltado y subrayado del texto).

Precisado lo anterior, advierte esta Sala que de acuerdo con las exigencias impuestas por la legislación

adjetiva, toda sentencia debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse la instancia (artículo 243 ordinal 5° del Código de Procedimiento Civil).

Por ello, cuando no existe la debida correspondencia formal entre lo decidido y las pretensiones y defensas de las partes, se produce el vicio de incongruencia. En decisiones de esta Sala Político-Administrativa se ha establecido que el señalado vicio se manifiesta cuando el juez con su decisión modifica la controversia judicial debatida, bien porque no se limita a resolver sólo lo pretendido por las partes, o bien porque no resuelve sobre algunas de las pretensiones o defensas expresadas por los sujetos en el litigio. (Vid., sentencias de esta Sala Nros. 005208 del 27 de julio de 2005, caso: *Auto Repuestos El Mácaro, C.A.*, 00724 del 16 de mayo de 2007, caso: *Agencias Generales Conaven, C.A.* y 01511 del 21 de octubre de 2009, caso: *Constructora Feres, C.A.*).

Específicamente, cuando se verifica el segundo de los supuestos antes mencionados, se estará en presencia de una incongruencia negativa, pues el fallo omite el debido pronunciamiento sobre alguna de las pretensiones procesales de las partes en la controversia judicial.

Ahora bien, esta Sala considera pertinente traer a colación lo decidido por el Juzgado *a quo* respecto al impacto de la pandemia por covid-19, en el que declaró:

«(...) Si bien es cierto, el Derecho administrativo, pretende velar por la legalidad y la constitucionalidad de los actos del Poder Público en cualquiera de sus expresiones, las actuaciones judiciales, deben estar acordes a proteger los derechos individuales, pero teniendo por norte el bien común y las consecuencias de los fallos sobre la colectividad y ante un fraude procesal, que pareciera sorprender en la buena fe del juzgador, se debe ponderar al decidir y emitir un fallo que evite el desconocimiento del Estado de Alarma y la obligación de todos los ciudadanos de cumplir con las cargas públicas impositivas, y de otras obligaciones por el servicio prestado por las diferentes expresiones del Poder; a través de concesiones como es el caso del aseo urbano.

Aunado a lo anteriormente, no solo busca recrear la importancia de la recolección de desechos en estos difíciles tiempos, sino la relevancia en todo momento de esa importante labor cuya competencia se le otorga a los municipios, obligados corresponsablemente con los ciudadanos a que se cumpla con el postulado constitucional que pretende de manera preventiva lograr la higiene y salud de los habitantes. Señalando en este sentido que el texto constitucional es claro al establecer la corresponsabilidad en materia de seguridad de la nación, cuando establece:

(...Omissis...)

Dilucidado lo antes expuesto, ante la presencia de la pandemia o no, todos nos encontramos frente a la obligación de colaborar con la higiene, la salud y la vida, a través del pago de servicio de aseo urbano,

así como coadyuvar al gasto público a través del pago de los Impuestos, motivo por el cual se desestima dicho alegato. Así se declara (...).

Al ser así, debe esta Alzada señalar que no se observa en modo alguno que la decisión adolezca del vicio de incongruencia negativa, habida cuenta que la sentencia de instancia estableció la relevancia que tiene el servicio de aseo urbano en los actuales momentos en los que se vive una situación de seguridad sanitaria de gran magnitud.

En tal virtud, a juicio de este Supremo Tribunal en la sentencia dictada por el Juzgador de la causa no se configura el vicio de incongruencia negativa, pues se evidencia que el Tribunal *a quo*, sí se pronunció sobre el alegato expuesto por la recurrente.

En lo que respecta «al condicionamiento arbitrario de la efectiva satisfacción y pago de los pertinentes deberes tributarios municipales al pago previo del aseo urbano» considera esta Superioridad, que si bien es cierto que la Jueza falló en contra de la accionante, también es cierto que las sanciones impuestas a la contribuyente son una consecuencia jurídica del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y tal como lo indicó el *a quo*, que toda la colectividad está en la obligación de colaborar con la higiene, la salud y la vida, a través del pago del servicio de aseo urbano.

Por lo tanto, se evidencia que la sentencia apelada administró justicia, apreció, valoró y resolvió la correspondiente relación jurídico procesal, motivo por el cual se **desestiman** las denuncias formuladas por la representación

judicial del contribuyente en tal sentido. **Así se declara.**

ii) Silencio de pruebas

El apoderado judicial de la sociedad de comercio Surnet Telecom, C.A., explicó que «(...) *la SENTENCIA DEFINITIVA No. 2.343/2022 de fecha 24 DE NOVIEMBRE DE 2022 (...) SILENCIA TOTALMENTE, las OCHO (08) PRUEBAS DOCUMENTALES, las cuales NO fueron IMPUGNADAS, DESCONOCIDAS TACHADAS, y por lo tanto tienen la CONDICIÓN de 'DOCUMENTOS PÚBLICOS', conforme lo contemplado en los ARTÍCULOS 1.355, 1.356 y 1.363 del CÓDIGO CIVIL en concordancia con ARTÍCULO 444 del CÓDIGO PROCEDIMIENTO CIVIL, que obran en BENEFICIO de [su] representada, empresa SURNET TELECOM, C.A.(...) como CONTRIBUYENTE, en sintonía con la Sentencia No: 01204/2012 (caso: *Fiauto del Este, CA*) dictada por esta Sala Política Administrativa (...)*». (Sic). (Mayúsculas del texto e interpolado de la Sala).

Por su parte, la representación en juicio del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda expuso en la contestación a la apelación que «(...) *el Juez de primera instancia valoró las pruebas promovidas por esta representación municipal y demás documentos que se encuentran en autos. En este punto, se debe advertir que no es necesario que el juez haga un análisis minucioso de cada una de las pruebas promovidas por cada parte*».

Esta Sala ha indicado que ha sido una regla general la obligación del Sentenciador de analizar todos los elementos probatorios cursantes en autos, aun aquéllos que a su juicio no fueren idóneos para ofrecer algún *elemento de convicción* (artículo 509 del Código de Procedimiento Civil); no obstante, esta obligación del Juzgador no puede interpretarse como de mera apreciación, en el sentido de que no necesariamente deban existir coincidencias entre las valoraciones y apreciaciones de las partes y las conclusiones formuladas por el decisor; por el contrario, sólo podrá hablarse de incongruencia por silencio de pruebas cuando el Juez en su decisión ignore por completo, no juzgue, aprecie o valore alguna prueba cursante en los autos y quede demostrado que dicho medio probatorio hubiese podido afectar - en principio- el resultado del juicio. (*Vid.*, fallos de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01204, 00878 y 00679 de fechas 17 de octubre de 2012, 9 de agosto de 2016 y 8 de junio de 2017, casos: *Fiauto del Este, C.A.*; *Cendisa, C.A.*; y *Exxonmobil de Venezuela, S.A.*, respectivamente).

A juicio de esta Sala, el hecho de haber determinado el Juzgado de la causa que del análisis de las actas procesales no cursaba elemento probatorio alguno capaz de desvirtuar la presunción de legalidad y veracidad de la actuación fiscal, advirtiendo que la aludida compañía únicamente promovió las «*formas IVA99030 y los certificados electrónicos referidos a la declaración y pago del impuesto*

al valor agregado» correspondiente a los meses de marzo, abril y mayo de 2020, así como también la captura de pantalla electrónica, en la cual se indica que su usuario para declarar el pago de los ingresos brutos referidos a los meses ya indicados se encontraba bloqueado; y un fondo negro de un título universitario; no conlleva a la materialización de un silencio de pruebas por parte de ese Órgano Jurisdiccional, pues era un deber del Juez formar su decisión con base a lo alegado y probado en autos.

Por lo tanto, puesto que del análisis íntegro del fallo apelado se colige que existen fundamentos suficientes que permiten a esta Máxima Instancia concluir que sí fueron tomadas en consideración las documentales insertas en el expediente judicial, sólo que el Juez *a quo* no hizo referencia a cada una de forma detallada, pues -se insiste- señaló que las mismas no eran suficientes para declarar la ilegalidad de la Resolución objetada, situación que lejos de afectar de nulidad la actuación de la Sentenciadora de la causa, constituye el proceder lógico que ésta debía realizar. **Así se declara.**

En conexión con lo precedente, debe enfatizarse que el hecho de no haber compartido la Sentenciadora de mérito las pretensiones de la sociedad mercantil recurrente en valorar de forma total o específica sus alegatos en concreto sobre determinados hechos en el proceso judicial -como sucedió en el presente caso- bajo ningún supuesto puede entenderse como el acaecimiento de los vicios de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento y por

silencio de pruebas, pues de un simple análisis del fallo apelado se observa que el Tribunal remitente basó su decisión en los argumentos expuestos por ésta en el recurso contencioso tributario, formando -en principio- correctamente su criterio en el presente juicio (*vid.*, decisión de esta Alzada Nro. 00351 del 22 de junio de 2017, caso: *Wonke Occidente, C.A.*). **Así se establece.**

De allí que «(...) *no toda omisión debe entenderse como violatoria del derecho a la tutela judicial efectiva (...)*» (*vid.*, decisión de la Sala Constitucional Nro. 1258 de fecha 26 de agosto de 2013, caso: *Paolo Ramón de Luca Tortolero*), pues su violación sólo ocurre en el supuesto cuando por la omisión de la defensa o de la prueba «(...) *se hubiese adoptado una decisión distinta (...)*» (*vid.*, fallo de la Sala Constitucional Nro. 1334 del 8 de octubre de 2013, caso: *Fuller Interamericana, C.A.*); es decir, cuando el resultado final del pronunciamiento hubiese sido desfavorable para la parte cuyo acervo probatorio fue sustraído por el Juez.

Por consiguiente, esta Máxima Instancia **desestima** las denuncias relativas al vicio de incongruencia negativa por omisión de pronunciamiento y por silencio de pruebas de la sentencia de mérito, formuladas por el abogado de la contribuyente. **Así se decide.**

iii) Falso Supuesto

La representación judicial de la contribuyente alegó que el Tribunal *a quo* se equivocó al justificar el

supuesto comportamiento errado por parte de la Administración Tributaria Municipal por haber bloqueado el portal y así impedir la declaración jurada de impuesto a las actividades económicas de industria comercio, servicios o de índole similar por parte de la empresa aportante.

Al respecto, observa esta Máxima Instancia que el Tribunal de la causa consideró acertada la sanción de multa impuesta por parte del Fisco Municipal a la contribuyente, por cuanto dicha sanción es la consecuencia jurídica establecida en la Ley, la cual debe ser aplicada por el órgano exactor al momento de incurrir en la falta establecida en la norma.

Ahora bien, a fin de dilucidar el aspecto en cuestión observa esta Máxima Instancia que el recurso contencioso tributario de autos fue incoado contra un acto administrativo sancionatorio por la no presentación de la correspondiente declaración jurada mensual de ingresos brutos, de lo cual subyace la situación de impago o falta de cumplimiento de la empresa recurrente de su deber de pagar la correspondiente factura del servicio público de aseo urbano.

El pago y exigencia de dicho servicio público de aseo urbano encuentra fundamento en los artículos 5 y 23 de la Ordenanza de Tarifas (Tasas) correspondientes al Aseo Urbano y Domiciliario del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, publicada en la Gaceta Municipal Extraordinario Nro. 288-08/2018 de fecha 17 de agosto de 2018, los cuales establecen:

«Artículo 5

Todo usuario del servicio de aseo urbano y domiciliario está obligado al pago de las tarifas establecidas en esta Ordenanza y las posteriores modificaciones que tengan lugar. El plazo para el pago de la tasa es de treinta (30) días contados a partir de la emisión de la correspondiente factura».

«Artículo 23

Se deberá exigir la solvencia en el pago de los servicios de aseo urbano y domiciliario a todas aquellas personas naturales o jurídicas que soliciten la concesión de una licencia de actividades económicas o que deseen renovarla. Asimismo, se deberá exigir dicha solvencia para la emisión de cualquier otra autorización o acto administrativo de competencia municipal, salvo en los casos en que específicamente esto no sea posible, atendiendo a la naturaleza de la actuación que debe ser evacuada».

Con vista en la normativa citada, se aprecia que la tarifa a que se hace alusión está destinada a obtener los recursos necesarios para el sostenimiento del servicio público de aseo urbano en ese ente local, el cual es de vital importancia para la ciudadanía, cuyo pago deben realizar todos los usuarios del servicio en el plazo de treinta (30) días a partir de la emisión de la factura respectiva. Asimismo, deben contar con la solvencia bajo examen todas aquellas personas naturales o jurídicas que: i) soliciten una licencia de

actividades económicas o su renovación, y ii) requieran la emisión de cualquier autorización o acto administrativo en el marco de las competencias municipales.

Sobre la naturaleza jurídica de dicha tarifa, el criterio jurisprudencial acogido de manera pacífica y reiterada es que dicho importe se trata de un precio y no una tasa, el cual se ratifica en esta oportunidad. (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nros. 01002 del 5 de agosto de 2004 caso: *DHL Fletes Aéreos*; 1129 del 27 de junio de 2007, caso: *Almacenes y Depósitos Integrales Portuarios, C.A. (DEPORCA)*; 00237 del 29 de marzo de 2023, caso: *Taurel & Cia Sucursales, C.A.* y de la Sala Constitucional Nros. 02166 del 14 de septiembre de 2004, caso: *Jairo José Aranguren Piñuela*; y 1345 del 13 de agosto de 2008, caso: *Aerpostal Alas de Venezuela*).

Por su parte, los artículos 44, 75 y 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Oficial de ese municipio bajo el número 376-10/2018, Extraordinario de fecha 31 de octubre de 2018, prevén:

«Artículos 44

El contribuyente o responsable del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas deberá realizar durante los primeros quince (15) días de cada mes, una declaración jurada mensual de ingresos brutos ante la Administra-

ción Tributaria Municipal, en la que determinará el monto del Impuesto de Actividades Económicas que pagará por cada una de las actividades que desarrolló durante el mes al que se refiere la declaración».

«Artículo 75

A los fines de esta Ordenanza son obligaciones tributarias: (...)

93. Presentar dentro del plazo establecido en esta Ordenanza, las declaraciones Juradas Mensuales de Ingresos Brutos (...)».

«Artículo 90

El contribuyente o responsable que no presente las declaraciones a las que hace mención los artículos 44, 46 y 50 de esta Ordenanza, dentro de los lapsos establecidos, será sancionado con multa equivalente a quinientas mil unidades tributarias (500.000 U.T.) y clausura temporal del establecimiento hasta tanto presente la declaración omitida.

En caso que el contribuyente o responsable haya presentado la declaración fuera de los lapsos establecidos en los mencionados artículos, será sancionado con multa equivalente a doscientas cincuenta mil unidades tributarias (250.000 U.T.)».

La normas transcritas señalan: i) la obligación que tienen los particulares de presentar su Declaración Jurada Mensual de Ingresos Brutos ante la Administración Tributaria Municipal dentro de los primeros quince (15) días de cada mes; y ii) la pena de multa y cierre

del establecimiento ante el incumplimiento de esta obligación.

Precisado lo anterior, se observa que no es un hecho controvertido que la recurrente no cumplió con su deber de pagar la factura correspondiente al servicio de aseo urbano y por ende, del deber formal de presentar la referida declaración jurada.

Ante ambos supuestos acertadamente el juzgado de primera instancia señaló que la referida obligación de declaración de impuestos se trata de un deber formal tributario, y por tal razón, la sanción impugnada adoptada por el Municipio fue aplicada ante el evidente incumplimiento en que se encontraba la recurrente de dicho deber formal.

En este orden de ideas, aprecia esta alzada que el Municipio Baruta con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de aseo urbano y domiciliario, puede ejercer las acciones administrativas y judiciales para lograr que se cobre lo adeudado, se mantenga la regularidad y eficacia de tal servicio. De ahí que la actuación de la administración municipal se ciñó de manera estricta a la normativa vigente, con la finalidad de lograr el cumplimiento por parte de la actora de su obligación de pagar el servicio de aseo urbano.

Por otra parte, es necesario señalar que la decisión a que hizo alusión la sociedad mercantil accionante, es la establecida en la sentencia Nro. 0078 del 7 de julio de 2020, caso: *Juan Ernesto Garantón Hernández*, mediante la cual la Sala Constitucional acordó suspender por noventa (90) días la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por

los concejos municipales y los consejos legislativos que establecieran algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, en razón de que las ordenanzas impugnadas en ese caso establecían la creación de unidades de valor fiscal tributaria y sancionatoria anclada en un mercado cambiario distinto al regulado por el Banco Central de Venezuela y no contemplada en el Título VI, Capítulo II ni en el Título IV, Capítulo IV de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Aunado a que para ese momento no se había concretado el mandato constitucional referido a la coordinación y armonización tributaria previsto en el cardinal 13 del artículo 156 de la Carta Magna.

Posteriormente fueron sancionadas la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios. (*Vid.* Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinario Nro. 6.755 del 10 de agosto de 2023); la Resolución Nro. 010-2023 que establece las Normas sobre la Organización y Funcionamiento del Consejo Superior de Armonización Tributaria y la Resolución Nro. 011-2023 que establece las Tablas de Valores Máximos Aplicables a Impuestos y Tasas Estadales y Municipales (*Vid.* Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinario 6.783 del 29 de diciembre de 2023).

Dicha medida cautelar de suspensión fue levantada a través de la sentencia Nro. 0007, dictada por la Sala Constitucional el 11 de febrero

de 2021, sobre los instrumentos normativos dictados, entre otros, por el Concejo Municipal del Municipio Baruta del Estado Miranda y, declarado luego el decaimiento del objeto en el fallo Nro. 0150 del 21 de marzo de 2023, proferido por la aludida Sala.

De una lectura de la mencionada decisión, se observa que la misma se limitó a suspender los instrumentos normativos que prevén tasas o contribuciones, es decir, exacciones de naturaleza tributaria, no así de aquellas obligaciones que no tengan esa naturaleza tributaria.

Como se reseñó en líneas precedentes, si bien la tarifa correspondiente al servicio de aseo urbano, no tiene carácter tributario cuando lo presta un concesionario, la multa impuesta a través del acto administrativo impugnado en el presente juicio sí ostenta naturaleza tributaria.

Así las cosas, la Resolución de Multa Nro. 00164, fue emitida el 30 de junio de 2020 y notificada el 3 de julio de ese mismo año, es decir, antes de que se produjera la suspensión declarada y levantada por la Sala Constitucional y antes de que entrara en vigencia la regulación relativa a la coordinación y armonización tributaria, por tanto, se desestima la denuncia formulada al respecto por la sociedad mercantil recurrente. **Así se declara.**

De la eximente

Por último, se advierte que la representación judicial de la contribuyente en el escrito de fundamentación

de la apelación invocó la eximente de responsabilidad penal tributaria relativa al caso fortuito y la fuerza mayor, de conformidad con lo estatuido en el numeral 3 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario de 2020.

Esta Alzada observa que la mencionada defensa no fue opuesta en la oportunidad procesal correspondiente, a saber, en la interposición del recurso contencioso tributario, sino en el acto de informes acaecido ante el Tribunal de instancia.

Sin embargo, al ser la referida solicitud un argumento de derecho, el cual está ligado al problema judicial debatido se impone para la Sala la obligación de incluirla al momento de sentenciar, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, *so pena* de incurrir en la violación del principio de exhaustividad.

Consecuentemente, en razón de lo antes señalado esta Máxima Instancia evidencia que en el escrito de informes presentado en primera instancia la contribuyente adujo que el incumplimiento del deber formal en virtud del cual fuere sancionada con la multa recurrida, fue inducido como consecuencia de «(...) la **EFFECTIVA SATISFACCIÓN** y **PAGO** de los pertinentes **DEBERES TRIBUTARIOS MUNICIPALES** al **PAGO PREVIO** del **ASEO URBANO** a la empresa privada **INVERSIONES FOSPUCA BARUTA, C.A.** (...), ya que **BLOQUEÓ AUTOMÁTICAMENTE** los pertinentes **TRÁMITES** de **DECLARACIÓN** y **PAGO**

ON LINE en el SERVICIO AUTÓNOMO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT), lo cual ESCAPA de la SOBERANA VOLUNTAD del CONTRIBUYENTE TRIBUTARIO MUNICI-PAL (...) empresa SURNET TELE-COM, C.A. (...), de acuerdo a la denominada 'TEORÍA DE LA IMPREVISIÓN' y al conocidísimo aforismo latino 'REBUS SIC STANTIBUS', conforme lo contemplado en el **ARTÍCULO 85, NUMERAL 3, del (...) **CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (...)** **'CASO FORTUITO y la FUERZA MAYOR'**, como **'EXIMENTES DE LA RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS'** (...) se condensa en el sentido que el denominado **'INCUMPLIMIENTO VOLUNTARIO'** del contribuyente tributario se configura bajo **LAS CUATRO (4) CONDICIONES** siguientes: a) La **IMPOSIBILIDAD ABSOLUTA** de **CUMPLIMIENTO**; b) La **INEVITABILIDAD**; esto es, que **NO** existan alternativas; c) La **IMPREVISIBILIDAD** y; d) La **AUSENCIA** de culpa o dolo (...)). (Mayúsculas, destacado y subrayado del escrito).**

Ahora bien, respecto al caso fortuito y a la fuerza mayor como eximentes de la responsabilidad penal tributaria, este Máximo Tribunal ha sido del criterio que el «*hecho de un tercero*», figura doctrinal incluida en las denominadas «*causas extrañas no imputables*», insertas en la teoría de la imprevisión en el derecho de los contratos, constituye una eximente en el cumplimiento de obligaciones

contractuales cuando no se han previsto ciertos supuestos que impiden el cumplimiento de obligaciones y estos se configuran. [Vid., fallos de esta Sala Nros. 00647 y 01094, de fechas 28 de junio y 20 de octubre de 2016; casos: *Hapag-Lloyd Venezuela, C.A.* y *Representaciones Fernández, C.A. (REFER-CA)*].

En sintonía con lo indicado, esta Alzada considera prudente referir el contenido de los artículos 506 del Código de Procedimiento Civil y 1.354 del Código Civil, cuyo tenor es el siguiente:

«(...) **Artículo 506**

Las partes tienen la carga de probar sus respectivas afirmaciones de hecho. Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella, debe por su parte probar el pago o el hecho extintivo de la obligación.

Los hechos notorios no son objeto de prueba».

«**Artículo 1.354**

Quien pida la ejecución de una obligación debe probarla, y quien pretenda que ha sido libertado de ella debe por su parte probar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación (...)».

Las normas examinadas se refieren a la distribución de la carga probatoria que tienen las partes durante el proceso, lo cual dependerá de la posición asumida por el accionado, respecto a las afirmaciones fácticas realizadas por el

accionante.

Al circunscribir el análisis al caso concreto, esta Sala Político-Administrativa observa de los alegatos de la sociedad de comercio recurrente y de la revisión exhaustiva de las actas procesales, que la contribuyente, se limitó en su escrito de informes a argumentar una serie de consideraciones en torno a su alegación, sin sustentar dichas alegaciones en un sustrato probatorio suficiente que permitiera corroborar la veracidad de su efectivo cumplimiento de la obligación tributaria y, por consiguiente, destruir el nexo causal de su imputabilidad frente a los incumplimientos verificados y la excusabilidad de su conducta. De esta forma, esta Máxima Instancia declara improcedente la aludida eximente de la responsabilidad penal tributaria por caso fortuito y fuerza mayor respecto a los incumplimientos detectados. **Así se declara.**

En este sentido, esta Sala considera que estuvo ajustada a derecho la actuación del juez de instancia al declarar la legalidad de la sanción impuesta al contribuyente como consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que deben desecharse tales alegatos indicados por la parte actora. **Así también se declara.**

En virtud de lo expuesto, se declara **sin lugar** la apelación interpuesta por el apoderado judicial de la sociedad mercantil Surnet Telecom, C.A., contra la sentencia definitiva Núm. 2343 del 24 de noviembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la

Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **confirma**, bajo la motivación expuesta en esta decisión. **Así se decide.**

En consecuencia, se declara **sin lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Surnet Telecom, C.A., contra «*la denegación tácita del recurso jerárquico interpuesto el 31 de agosto de 2020, por el silencio administrativo derivado de la omisión de decisión oportuna por parte de la Alcaldía del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, con ocasión al silencio administrativo derivado, a su vez, de la omisión de decisión oportuna del recurso de reconsideración de fecha 20 de julio de 2020*» contra la Resolución de Multa Nro. 00164, emitida el 30 de junio de 2020, notificada el 3 de julio de eses mismo año, por el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, mediante las cuales se exigió la obligación de pagar a cargo de la empresa actora, sanción de multa por quinientas mil unidades tributarias (500.000,00 U.T.) y clausura temporal del establecimiento, acto administrativo que queda **firme. Así se declara.**

Por otra parte, esta Máxima Instancia **exime** del pago de las costas procesales a la contribuyente de acuerdo a lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 335 del Código Orgánico Tributario de 2020, en atención a las dificultades interpretativas derivadas de la aplicación de las Ordenanzas que

rigen el pago previo del servicio de aseo urbano para el cumplimiento de los deberes formales de naturaleza tributaria previstos en los citados cuerpos normativos. En tal virtud, se **revoca** de la sentencia del Tribunal de mérito el pronunciamiento sobre este particular. **Así se declara.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución Nro. 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

Visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este

Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se dispone.**

VI DECISIÓN

Por las razones anteriormente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la ley, declara:

1.- FIRME al no haber sido objeto de apelación por la empresa recurrente ni desfavorecer los intereses del Fisco Municipal, lo decidido por el Tribunal de la causa al declarar la improcedencia de la solicitud de desaplicación por control difuso de la constitucionalidad de los artículos 5 de la «(...) *Reforma Parcial de la Ordenanza de Tarifas (Tasas) correspondientes al Aseo Urbano y Domiciliario del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, Número: Extraordinario 288-08-2018 (...) 90 de la Reforma*

Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas, de Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, Número Extraordinario: 376-10-2018 (...) el acuerdo No. 068, mediante el cual se AJUSTA LAS NUEVAS TABLAS DE TARIFAS CORRESPONDIENTE A LOS SERVICIOS DE ASEO URBANO PARA USO RESIDENCIAL Y ESPECIAL, ASÍ COMO EL SERVICIO MEDIO AMBIENTAL RESIDENCIAL Y ESPECIAL EN LA CRIPTOMONEDA PETRO, LOS CUALES DEBERÁN SER CANCELADAS EN LA MONEDA DE CURSO LEGAL, AL CAMBIO OFICIAL DEL DÍA ESTABLECIDO POR EL BANCO CENTRAL DE VENEZUELA (...)».

2.- SIN LUGAR la apelación ejercida por la representación en juicio de la empresa **SURNET TELECOM, C.A.** contra la sentencia definitiva Nro. 2343 del 24 de noviembre de 2022, dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, la cual se **CONFIRMA**, en los términos expuestos en este fallo, exceptuando el pronunciamiento sobre las costas procesales, el cual se **REVOCA**.

3.- SIN LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Surnet Telecom, C.A., contra «*la denegación tácita del recurso jerárquico interpuesto el 31 de agosto de 2020, por el silencio administrativo derivado de la omisión de decisión oportuna por parte de la Alcaldía del*

Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, con ocasión al silencio administrativo derivado, a su vez, de la omisión de decisión oportuna del recurso de reconsideración de fecha 20 de julio de 2020» contra la Resolución de Multa Nro. 00164, emitida el 30 de junio de 2020, notificada el 3 de julio de eses mismo año, por el **SERVICIO AUTÓNOMO MUNICIPAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEMAT)** del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda, mediante las cuales se exigió la obligación de pagar a cargo de la empresa actora, sanción de multa por quinientas mil unidades tributarias (500.000,00 U.T.) y clausura temporal del establecimiento por «*incumplimiento de deberes formales referidos a la omisión de presentación de las declaraciones juradas de ingresos brutos correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo del año 2020*» de conformidad con lo establecido en los artículos 44 y 90 de la Reforma Parcial de la Ordenanza sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Baruta del Estado Bolivariano de Miranda del 2018, aplicable *ratione temporis*; acto administrativo que queda **FIRME**.

Se **EXIME DE COSTAS PROCESALES** a la sociedad de comercio contribuyente conforme a los términos expuestos en la presente decisión judicial.

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 dos (2) días del mes de mayo del año dos mil veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.

La Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA**

En fecha dos (2) de mayo del año dos mil veinticuatro, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00209.

La Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA**

«(Omissis...)

El principio de legalidad tributaria no constituye un derecho que pueda ser protegido mediante amparo

0222

Expediente: 2022-1065
Sentencia: 00208
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Constitucional
Magistrado Ponente: TANIA D'AMELIO
CARDIET
Fecha: 17/05/2024

Partes: AGROPECUARIA LA COSTANERA C.A. (AGROLACCA) vs. SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SENIAT).

Objeto: revisión de oficio de la sentencia número 03 dictada el 15 de diciembre de 2022 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental en el marco del juicio relacionado con el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con acción de amparo cautelar, por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

Decisión: 1.- **HA LUGAR** la revisión de oficio iniciada por esta Sala Constitucional de la sentencia número 03 dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental en el marco del juicio relacionado con el recurso

contencioso tributario interpuesto conjuntamente con acción de amparo cautelar, por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). 2.-

ANULA la mencionada sentencia objeto de revisión. **3.-** De conformidad con lo previsto en el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se **RESUELVE** de forma definitiva el fondo del asunto, y, por tanto, declara: **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con acción de amparo cautelar por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en consecuencia queda **FIRME** la Resolución del Sumario Administrativo SNAT/INTI/GRTTI/RNO/DSA/2022/131/014808 del 20 de septiembre de 2022, notificada a través del cartel publicado en la prensa 29 de septiembre de 2022, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). **4.-** Se **ORDENA** el desglose y remisión del expediente identificado con el alfanumérico BP02-U-2022200027 y el Cuaderno Separado de Medidas BF01-X-2022-000003, al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental.

«(Omissis...)»

Esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia por notoriedad judicial, advirtió en su Página Web que el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental dictó sentencia número 03 el 15 de diciembre de

2022, en la cual, entre otras cosas, admitió provisionalmente el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con amparo cautelar por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), suspendió los efectos de la Resolución del Sumario Administrativo SNAT/INTI/GRTTI/RNO/DSA/2022/131/014808 del 20 de septiembre de 2022, notificada a través del cartel publicado en la prensa 29 de septiembre de 2022, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), declaró procedente la solicitud de amparo cautelar interpuesta y mantuvo la medida de prohibición de enajenar y gravar decretada sobre inmuebles contiguos denominados *Hato San Carlos* de 1.150 hectáreas y *Hato El Cimarrón* con una extensión de 4.375 hectáreas.

«(Omissis...)»

II DE LA REVISIÓN DE OFICIO

Esta Sala Constitucional, mediante sentencia número 1254 del 23 de diciembre de 2022, dictaminó que el presente caso se iniciaría mediante la revisión de oficio de la decisión número 03 dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental dictó sentencia en los siguientes términos:

«Esta Sala observa, que el contenido y alcance de esa sentencia

no sólo está directamente vinculado a aspectos de orden legal y a criterios jurisprudenciales de la Sala Político-Administrativa y de esta Sala Constitucional, sino también, ante todo, a valores, principios, normas, derechos y garantías constitucionales, vinculados a la defensa, al debido proceso, a la tutela judicial efectiva, a la responsabilidad social, al sistema socio-económico, a la seguridad jurídica y a la Justicia, entre otras expresiones jurídicas en la misma y en el proceso que le dio lugar al fallo sub examine (vid. arts. 1, 2, 3, 26, 49 y 257 del Texto Fundamental), las cuales están estrechamente relacionadas a la forma de Estado que adopta nuestro Texto Fundamental y han sido objeto de interpretación por parte de la jurisprudencia de esta Sala Constitucional.

Ahora bien, esta Sala ha sostenido que la notoriedad judicial se funda en el conocimiento que tiene el Juzgador por el mismo ejercicio de sus funciones, el cual no forma parte de su conocimiento privado, sino que puede ser incorporado al proceso por formar parte del ejercicio del núcleo de sus funciones, lo que permite a este órgano del Poder Judicial, el ejercicio de sus facultades oficiosas, por haber sido dictada la referida sentencia en el seno del Tribunal Supremo de Justicia.

En este mismo sentido, resulta pertinente destacar lo dispuesto por esta Sala, respecto de la notoriedad judicial, en decisión N° 150 del 24 de marzo de 2000, caso: 'José Gustavo Di Mase', en la cual se dispuso:

(Omissis)

En consecuencia, del fallo precitado se observa que la notoriedad judicial no es un precedente aislado o una norma excepcional que permite su aplicación, sino que, por el contrario, se transmuta en un deber del Juez de atender a los fallos judiciales emitidos en su Tribunal, para así evitar posibles contradicciones en las decisiones de casos similares o para corregir los posibles errores judiciales en la aplicación del ordenamiento jurídico, que puedan alterar el adecuado desenvolvimiento del Sistema de Justicia e, incluso, el Orden Público Constitucional (sobre lo antes expuesto, vid. entre otras, sentencias de esta Sala números 1836 del 15 de octubre de 2007 y 1569 del 20 de octubre de 2011 y 647 del 21 de mayo de 2012).

En ese orden de ideas, el artículo 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dispone lo siguiente:

(Omissis)

Seguidamente, el artículo 336, numeral 10 eiusdem, prevé que la Sala Constitucional tiene atribuida la potestad de '...revisar las sentencias definitivamente firmes de amparo constitucional y de control de constitucionalidad de leyes o normas jurídicas dictadas por los tribunales de la República, en los términos establecidos por la ley orgánica respectiva...'

Al respecto, en el fallo número 93 del

6 de febrero de 2001 (caso: 'Corporativismo'), esta Sala determinó la potestad extraordinaria, excepcional, restringida y discrecional de revisar las decisiones judiciales dictadas por las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia y por cualquier juzgado o tribunal del país, apartándose u obviando expresa o tácitamente alguna interpretación de la Constitución contenida en alguna sentencia dictada por esta Sala con anterioridad al fallo impugnado, realizando un errado control de constitucionalidad y estableció que la Sala posee la potestad de revisar, en forma extraordinaria y excepcional '...de oficio las sentencias definitivamente firmes en los mismos términos expuestos en la presente decisión, esta Sala posee la potestad discrecional de hacerlo siempre y cuando lo considere conveniente para el mantenimiento de una coherencia en la interpretación de la Constitución en todas las decisiones judiciales emanadas por los órganos de administración de justicia...'. Por su parte, el artículo 25, numerales 10 y 11, de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, dispone lo siguiente:

(Omissis)

A su vez, el artículo 130 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia establece que:

(Omissis)

Ahora bien, esta Sala, con el objeto de cumplir con las referidas competencias, atribuciones, potestades y deberes constitucionales y

jurídicos en general, respectivamente, sustentada en lo antes expuesto y en varios de sus precedentes jurisprudenciales (ver sentencias números 1836 del 15 de octubre de 2007, 1115 del 7 de agosto de 2009, 5 del 26 de febrero de 2010, 1569 del 20 de octubre de 2011 y 796 del 20 de junio de 2013, 1759 del 15 de diciembre de 2014, entre otras), resuelve:

PRIMERO: ORDENA a la Secretaría de esta Sala abrir el correspondiente expediente a los fines de iniciar, de oficio, la revisión de la sentencia interlocutoria n.º 03, dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, sin que ello obste la intervención de algún legitimado en la presente causa.

SEGUNDO: ORDENA a la Secretaría de esta Sala que oficie al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, para que remita, inmediatamente, el expediente signado con el alfanumérico BP02-U-2022-000027 y BF01-X-2022000003, cursante en ese Juzgado, contentivo del Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con Medida de Amparo Constitucional Cautelar interpuesto por la sociedad mercantil AGROPECUARIA LA COSTANERA, C.A., contra el contenido de la Resolución Culminatoria del Sumario SNAT/INTI/RNO/DF/2022/DSA/2022/131/014808 del 29/09/2022, suscrita por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT).

TERCERO: *SUSPENDE cautelarmente y hasta tanto se resuelva el mérito de la presente revisión constitucional, los efectos de la sentencia interlocutoria número 03, dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental.*

CUARTO: *Se ORDENA a la Secretaría que notifique la presente decisión al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, así como al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Nor-Oriental del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT). Para el cumplimiento más expedito de lo dispuesto en esta decisión, las notificaciones se efectuarán vía telefónica, conforme con lo señalado en el artículo 91.3 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, sin menoscabo de que se le remita el oficio correspondiente».*

«(Omissis...)

III CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Estudiadas como han sido las actas que conforman el expediente, esta Sala pasa a pronunciarse sobre la presente revisión de oficio, no sin antes reiterar que el numeral 10 del artículo 25 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, consagra la posibilidad de revisar las sentencias dictadas por los demás tribunales de la República, cuando se trate de sentencias definitivamente

firmes, y, por otra parte, que el numeral 11 del mencionado artículo 25 permite la posibilidad de revisar los fallos de las demás Salas integrantes del Tribunal Supremo de Justicia, y esta posibilidad de revisión sólo procede cuando se denuncien: a) violación de principios jurídicos fundamentales contenidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Tratados, Pactos o Convenios Internacionales suscritos y ratificados válidamente por la República y b) cuando estas sentencias se hayan dictado con ocasión a: (i) error inexcusable, (ii) dolo, (iii) cohecho o (iv) prevaricación; las referidas normas se limitaron a reproducir el supuesto de hecho establecido en la norma constitucional (336.10), el cual ha sido objeto de un desarrollo exhaustivo por esta Sala (*vid.* Sentencia número 93 del 6 de febrero de 2001, caso: *CORPOTURISMO*; sentencia número 325 del 30 de marzo de 2005, caso: *Alcido Pedro Ferreira* y otros; entre otras).

En el presente caso, esta Sala Constitucional, al observar el contenido y alcance de la sentencia número 03, dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, verificó que la misma no tomó en consideración criterios jurisprudenciales de esta Sala y de la Sala Político-Administrativa, toda vez, que la cautela otorgada vació de contenido y de objeto el fallo definitivo, al pronunciarse sobre el fondo del asunto debatido contrarió la jurisprudencia vinculante en la materia dictada por

esta Sala en la sentencia número 1508 del 6 de junio de 2003, caso: *Jesús Alberto Díaz Peña*), que se dejó sentado lo siguiente:

«Teniendo en consideración lo antes expuesto, y habiendo realizado un análisis exhaustivo del presente expediente, esta Sala Constitucional observa que, en el caso de autos, el recurso por abstención interpuesto conjuntamente con una solicitud de amparo cautelar a la cual se refiere la parte accionante en su escrito contentivo de la acción de amparo, fue incoado por la empresa SINDICATO AGRÍCOLA 168, C.A. contra la abstención en que supuestamente habría incurrido el Gerente de Ingeniería Municipal del Municipio Baruta, al no emitir la constancia de culminación de obra correspondiente a la edificación propiedad de dicha empresa, a la cual estaba obligado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística.

(Omissis)

Con relación al llamado amparo cautelar, estima la Sala necesario aclarar que aun cuando el artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales dispone que el mismo puede solicitarse 'conjuntamente con el recurso contencioso administrativo de anulación de actos administrativos o contra las conductas omisivas', ello no resulta del todo ajustado al artículo 27 constitucional transcrito supra ni tampoco con la naturaleza y efecto de esta acción, pues el amparo cautelar como toda cautela

se caracteriza por su instrumentalidad y mutabilidad, de modo que es posible solicitarla conjuntamente con el recurso contencioso administrativo de anulación para suspender los efectos del acto administrativo impugnado, pero no con un recurso por abstención o carencia, el cual está justamente fundamentado en la inexistencia de un acto o bien en la omisión de realizar una determinada actuación a la cual la Administración está obligada legalmente, de manera que admitir la posibilidad de ejercicio conjunto con dicho recurso de una solicitud de amparo cautelar, significaría quitarle a éste su naturaleza cautelar y las características antes mencionadas, pues lejos de ser un medio para precaver sobre el fondo del recurso y la ejecución de la sentencia que respecto al mismo se dicte, **se convertiría en un medio arbitrario para conseguir de manera anticipada, inmutable y definitiva, lo que se corresponde con el objeto del recurso ejercido.**

(Omissis)

En atención a lo expuesto y con relación al contenido y efecto del 'amparo cautelar' acordado el Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Circunscripción Judicial de la Región Capital en el fallo del 8 de enero de 2002, la Sala observa que la misma no cumple el objeto propio de las medidas cautelares que es garantizar la ejecución de lo juzgado, toda vez que con lo ordenado en el fallo parcialmente transcrito, se creó una

situación jurídica a favor de la empresa SINDICATO AGRÍCOLA 168, C.A. que no ostentaba al momento de interponer el recurso principal accesorio al cual se decretó la medida antes referida. Ello sin lugar a dudas contraria la naturaleza de la acción de amparo constitucional así como del amparo cautelar que como ya ha apuntado esta Sala se trata de una cautela que permite precaver presuntas violaciones a derechos constitucionales mientras se decide el mérito del recurso de nulidad ejercido» (destacado de la Sala).

Como puede observarse, la sentencia objeto de revisión de oficio dictada por Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, al decretar un amparo cautelar pronunciándose sobre el mérito del asunto controvertido, vacío de contenido la pretensión y adelantó la decisión que debía resolverse en la oportunidad de emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia; apoyándose en el simple hecho de haber sido notificada la sociedad mercantil Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), a través del **«CARTEL DE NOTIFICACIÓN publicado en el Diario VEA DIGITAL en fecha 16/11/2022...»**, ello así resultaba insuficiente para decretar procedente el amparo cautelar; independientemente de que la parte actora hubiese alegado *«...que al exigir dicho cobro, se ve lesionado el Derecho a la Defensa de la recurrente, debido a que se le podría estar causando un gravamen irreparable en caso de resultar declarado con lugar el Recurso*

Contencioso Tributario...»; pues se insiste en que tal proceder judicial implicó quitarle al amparo cautelar, su naturaleza cautelar, pues lejos de ser un medio para precaver sobre el fondo del recurso y la ejecución de la sentencia que respecto al mismo se dicte, se convertiría en un medio arbitrario para conseguir de manera anticipada, inmutable y definitiva, lo que se corresponde con el objeto del recurso ejercido.

Aunado a ello, se evidencia que también se apartó de los criterios sentados por la Sala Político-Administrativa, relacionados con el principio de legalidad en materia tributaria, no constituye un derecho subjetivo constitucional que pueda ser protegido mediante amparo, si bien de los alegatos esgrimidos por la representación judicial de la empresa Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), en su escrito libelar, específicamente en las razones de derecho en las cuales fundamenta el amparo cautelar, que denuncia la violación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, previsto en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el referido precepto constitucional denunciado está vinculado con el principio de legalidad en materia tributaria, pues *«...dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación; en*

consecuencia, considera esta Sala que tal precepto de vinculación con la legalidad no configura per se la consagración de un verdadero derecho subjetivo constitucional que sea susceptible de tutela judicial directa, y que como tal pueda invocarse autónomamente...» (Ver sentencia número 2005-05444 del 4 de agosto de 2005, caso: *Intercasa, C.A., contra Superintendencia Nacional Aduanera y Tributario*).

De acuerdo a lo expuesto en líneas anteriores, esta Sala Constitucional verificó que la sentencia dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental, no sólo estaba directamente vinculada con aspectos de orden legal y a criterios jurisprudenciales de esta Sala y de la Sala Político-Administrativa, que son señalados en la parte motiva de la misma, sino también, ante todo, a valores, principios, normas, derechos y garantías constitucionales, tales como, en general, derecho a la defensa, debido proceso, tutela judicial efectiva, los principios de la capacidad contributiva, legalidad tributaria, la generalidad del tributo, a la responsabilidad social, al sistema socio-económico, a la seguridad jurídica y a la Justicia, entre otras reflejadas en la misma y en el proceso que le dio lugar al fallo sub examine (vid. arts. 1, 2, 3, 26, 49, 257 y 317 del Texto Fundamental), las cuales están estrechamente ligadas a la seguridad y mantenimiento de la paz social del Estado venezolano que señala la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y han sido objeto de interpretación por parte de

esta Sala Constitucional en el desarrollo de su jurisprudencia, esta Sala Constitucional declara ha lugar a la revisión constitucional y, por consiguiente, anula la sentencia número 03 dictada el 15 de diciembre de 2022 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental. Así se decide.

Así entonces, esta Sala considera oportuno citar el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, el cual dispone:

«Efectos de la revisión

Artículo 35. Cuando ejerza la revisión de sentencias definitivamente firmes, la Sala Constitucional determinará los efectos inmediatos de su decisión y podrá reenviar la controversia a la Sala o tribunal respectivo o conocer de la causa, siempre que el motivo que haya generado la revisión constitucional sea de mero derecho y no suponga una nueva actividad probatoria; o que la Sala pondere que el reenvío pueda significar una dilación inútil o indebida, cuando se trate de un vicio que pueda subsanarse con la sola decisión que sea dictada» (Resaltado de este fallo).

Por ello, acuerda esta Sala resolver de forma definitiva y visto que no es necesaria ninguna actividad probatoria, por lo que, en aras de evitar una reposición que dilataría inútilmente o de forma indebida el proceso, pasa a resolver el fondo del asunto, observando esta Sala Constitucional de los argumentos esgrimidos por la referida sociedad mercantil, denuncia la vulneración de los derechos a la defensa y al debido

proceso, así como también la violación a la capacidad contributiva, no confiscatoriedad del tributo, derecho de propiedad y libertad económica, los cuales están íntimamente vinculados entre sí, y en tal imbricación opera una suerte de interdependencia en la vigencia de los preceptos constitucionales antes mencionados, en los términos en los cuales ha sido planteado por la parte actora.

Dicho de otro modo, la contribuyente ve violentado su derecho a la libertad económica, debido a que presuntamente la multa impuesta así como las medidas acordadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), la imposibilita para disponer de un importante activo destinado a la inversión y puesta en marcha de su aparato productivo, se haría necesario entonces determinar en primer lugar, el carácter confiscatorio del tributo y en consecuencia, la vulneración de su derecho de propiedad, así como también el derecho a la defensa y al debido proceso por la supuesta ausencia de procedimiento y debida notificación.

(...)

De los derechos al debido proceso y a la defensa.

El representante judicial de la empresa antes identificada, denuncia la violación del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa, ambos consagrados en el artículo 49 de la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela, ya que -a su entender- no fue debidamente notificado de los diferentes actos administrativos, lo cual le impidió ejercer su derecho a la defensa.

Ahora bien, conforme a las actuaciones que consta en el presente expediente, que fueron discriminadas en líneas anteriores, esta Sala concluye que, contrario a lo alegado por la representación judicial del sujeto pasivo de autos, éste fue notificado del inicio de la investigación por parte del Fisco Nacional, cuyas resultas fueron plasmadas en el Acta de Reparación, en la cual se le indicó las presuntas irregularidades en las que incurrió; de igual modo, se observa de los elementos cursante en el expediente judicial que la contribuyente participó en forma activa en el esclarecimiento de los hechos, con la presentación del escrito de descargos y de las pruebas que estimó pertinentes, constatando la Administración Tributaria en forma definitiva con la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo número SNAT/INTI/GRTI/RNO/DSA/2022/131/014808 del 20 de septiembre de 2022, notificado a través del cartel publicado en la prensa 29 de septiembre de 2022, las diferencias de Impuesto Sobre la Renta, las sanciones de multas y los intereses moratorios.

Por tales razones, esta Sala considera que no se produjo en el caso bajo estudio violación alguna del derecho al debido proceso ni a la presunción de inocencia, ya que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ajustó su proceder a

la normativa que regula el procedimiento de Fiscalización establecida en el Código Orgánico Tributario.

Del derecho al ejercicio libre de la actividad económica

Respecto a la supuesta violación del derecho a «*dedicase a la actividad económica de su preferencia*», a los efectos del análisis de la referida, estima esta Sala Constitucional conveniente reproducir la norma contenida en el artículo 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que consagra el aludido derecho a la libertad económica, el cual es del tenor siguiente:

«Artículo 112: Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.»

La norma *supra* transcrita consagra las más amplias facultades conferidas por el Constituyente a

todos los habitantes de la República, para dedicarse a las actividades económicas de su preferencia. No obstante, el citado precepto admite además, no sólo la posibilidad del Estado de plantear directrices en la materia, sino también la posibilidad de limitar el alcance de dicha libertad en beneficio del interés general.

En ese sentido, esta Sala Constitucional en sentencia número 985 del 11 de junio de 2001, en un caso similar al de autos, dejó sentado que el mencionado derecho no fue consagrado como un derecho absoluto, pues así lo establece el citado precepto constitucional, ya que el mismo está limitado por la propia constitución y las leyes por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social.

Siendo ello así, circunscribiendo lo anterior, observa esta Sala que las medidas de embargo y prohibición de enajenar y gravar acordadas por la Administración Pública Tributaria sobre los bienes de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGRO-LACCA), implica una limitación temporal de índole legal al ejercicio a la libertad económica tendiente a la protección del interés social, por incurrir en ilícitos tributarios.

Aunado ello, tal como se dejó sentado en líneas anteriores la prenombrada empresa fue notificada del inicio del procedimiento administrativo de fiscalización de la obligación tributaria, participándosele en detalle de las presuntas violaciones en las que incurrió, y visto «...*las normas versan sobre hechos*

y elementos probatorios previamente constituidos que, de por sí, constatan si el obligado en el cumplimiento de los deberes formales acató apegado a los lineamientos previos exigidos por el Fisco, por lo que el momento de presentarse la verificación, la misma versa sobre las mismas pruebas que permiten indagar si el contribuyente o responsable lleva la documentación y la información contable en sentido acorde con las formas requeridas por la Administración Fiscal». (Vid., sentencia de la Sala Constitucional número 808 del 9 de julio de 2014, caso: *Soluciones del Futuro, C.A.*).

Sobre la base de lo anterior, resulta importante destacar que el Código Orgánico Tributario, en su artículo 239 y siguientes desarrolla las medidas cautelares que puede acordar la Administración Tributaria, y ofrece distintas medidas cautelares necesarias para evitar la producción de perjuicios graves e irreparables, observándose que en el caso de autos que el embargo decretado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sobre los bienes de la empresa Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), al igual que la prohibición de enajenar y gravar, es una medida con efecto conservativo o de aseguramiento, pues está destinada a impedir que se modifique la situación existente.

Aprecia esta Sala que, en el ejercicio de las potestades que el ordenamiento jurídico le fija a la Administración Tributaria, se encuentra frecuentemente obligada a

incidir legalmente sobre alguno de los atributos que conforman la propiedad, pero no cabe dudas acerca del interés general que tal actividad administrativa persigue, como lo es la atención de las necesidades colectivas, la prestación de servicios públicos y el cumplimiento de fines de tipo social.

Por lo tanto, el decreto de alguna de las medidas previstas en el Código Orgánico Tributario, no afecta la norma constitucional que ampara el derecho de propiedad, pues -justamente- las restricciones o limitaciones que el ordenamiento legal establezca en desarrollo de esta disposición constitucional (para salvaguardar el interés público en la recaudación de los tributos), obedecen a la protección que la Constitución garantiza a dicho derecho; en consecuencia esta Sala considera que no se produjo en el caso bajo estudio violación alguna de principio de libertad económica, ya que la Administración Tributaria ajustó su actuación a la normativa establecida en el Código Orgánico Tributario.

-Principio de no confiscatoriedad del tributo

En relación a la presunta violación al «derecho de no confiscatoriedad» que -a su entender- lo cual atenta contra el principio de capacidad contributiva; en ese sentido, resulta importante destacar que el principio de capacidad económica se encuentra vinculado a los derechos de libertad económica y de propiedad, contenidos en los artículos 316 y 317 de la

Carta Magna, transgresión que incide directa y proporcionalmente en la esfera subjetiva regulada por los artículos 112 y 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que consagran el derecho a toda persona a dedicarse a la actividad económica de su preferencia, y el derecho a la propiedad.

A tal efecto, el principio de no confiscación del tributo, encuentra su basamento legal en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y cuyo postulado establece «*Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio*», cuya concepción se encuentra fundamentado en la inviolabilidad del derecho de propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir con las cargas públicas; tal postulado se concibe como un límite a la imposición desproporcionada y como una garantía a la propiedad de los particulares.

En este orden de ideas, es necesario destacar que esta Sala Constitucional en sentencia 1886/2004, estableció el supuesto y la consecuencia de tal principio, de la manera siguiente:

«...respecto a la no confiscatoriedad del tributo previsto en el Texto Constitucional, considera la Sala que tal confiscatoriedad se configura cuando la tributación impuesta es desproporcionada, excesiva y fuera del contexto de la capacidad de contribuir del contribuyente, cuya consecuencia es la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, si así sucede, entonces el patrimonio es la fuente de donde se

sustraen los recursos y el impuesto resulta confiscatorio, por cuanto por medio de él es que el Estado toma por vía coactiva una parte del patrimonio del administrado sin compensación alguna. Este principio ha sido previsto en la Constitución a fin de limitar e impedir esta imposición exagerada así como para garantizar el derecho a la propiedad de los particulares...».

De acuerdo a lo anterior, se entiende que el denominado principio de capacidad contributiva, que alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Asimismo, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad contributiva, y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de justicia y razonabilidad en la imposición. Tal capacidad se 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.

Conforme a la no confiscatoriedad del tributo, esta Sala Constitucional aprecia que su concepción encuentra fundamento en la inviolabilidad del derecho de propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir

con las cargas públicas; tal postulado se concibe como un límite a la imposición desproporcionada y como una garantía a la propiedad de los particulares. Ello es así, visto que si bien el derecho individual a la propiedad queda sujeto a determinadas limitaciones impuestas por el propio ordenamiento jurídico, en atención a fines relativos a la función social, la utilidad pública y el interés general, tales restricciones deben entenderse respetando el propio derecho constitucional, sin vaciarlo de contenido.

En el estricto ámbito impositivo, la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes del contribuyente por parte del Estado, en virtud de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su cuantía, en abierto detrimento de la capacidad de los particulares para contribuir con las cargas fiscales. Así, para determinar el efecto confiscatorio de un tributo se impone precisar hasta qué límites puede llegar la tributación para no afectar la capacidad contributiva de los particulares y el derecho de propiedad de éstos.

«(Omissis...)»

IV DECISIÓN

Por las razones que anteceden, este Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República, por autoridad de la ley, declara:

1. **HA LUGAR** la revisión de oficio iniciada por esta Sala Constitucional de la sentencia número 03 dictada el 15 de diciembre de 2022, por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental en el marco del juicio relacionado con el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con acción de amparo cautelar, por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

2. **ANULA** la mencionada sentencia objeto de revisión.

3. De conformidad con lo previsto en el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, se **RESUELVE** de forma definitiva el fondo del asunto, y, por tanto, declara: **SIN LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con acción de amparo cautelar por la representación judicial de la sociedad mercantil denominada Agropecuaria La Costanera C.A. (AGROLACCA), contra el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en consecuencia queda **FIRME** la Resolución del Sumario Administrativo SNAT/INTI/GRTTI/RNO/DSA/2022/131/014808 del 20 de septiembre de 2022, notificada a través del cartel publicado en la prensa 29 de septiembre de 2022, dictada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).

4. Se **ORDENA** el desglose y remisión del expediente identi-

ficado con el alfanumérico BP02-U-2022200027 y el Cuaderno Separado de Medidas BF01-X-2022-000003, al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Oriental.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese y emítase copia certificada de la presente decisión a la Procuraduría General de la República y al Superintendente del Servicio Nacional Integrado de

Administración Aduanera (SENIAT). Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada, en el Salón de Sesiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 17 días del mes de mayo de dos mil veinticuatro (2024). Años: 214º de la Independencia y 165º de la Federación.

«(Omissis...)»

Las instituciones educativas de la iglesia católica, como la Universidad Católica del Táchira (UCAT), están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), en virtud de su condición de personas jurídicas públicas que le confiere el Concordato suscrito entre la Santa Sede y la República de Venezuela (1964). Exención del Impuesto sobre la Renta a favor de la Universidad Católica del Táchira (UCAT)

0223

Expediente: 2017-0111
Sentencia: 00397
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: JUAN CARLOS
HIDALGO PANDARES
Fecha: 13/06/2024

Partes: FISCO NACIONAL vs. UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
Objeto: recurso de apelación ejercido el 9 de noviembre de 2016 por el **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva número 130/2016 dictada en fecha 21 de octubre de 2016 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, el 11 de abril de 2016, por la **UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA, (UCAT)**, contra la sentencia definitiva Nro. 2.261 dictada el 10 de octubre de 2017 por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes.

Decisión: **1.- SIN LUGAR** la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia apelación interpuesta por la **NACIONAL**, contra la sentencia

definitiva número 130/2016 dictada en fecha 21 de octubre de 2016 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, la cual se **CONFIRMA**. **2.- CON LUGAR** el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la **UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TÁCHIRA (UCAT)**, contra la Resolución identificada con la nomenclatura SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2016/0127 de fecha 29 de enero de 2016, emitida por Gerencia General de Servicios Jurídicos (Gerencia de Doctrina y Asesoría, División de Doctrina Tributaria) del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, acto administrativo que se **ANULA**. **3.- QUEDA SIN EFECTOS JURÍDICOS** la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada por la **UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TÁCHIRA (UCAT)**, y otorgada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, mediante sentencia interlocutoria de fecha 16 de junio de 2016. **4.- NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES** a la República, atendiendo a lo señalado en esta sentencia.

(Omissis...)

**V
CONSIDERACIONES PARA
DECIDIR**

Corresponde a esta Sala Político-Administrativa conocer el recurso de

apelación interpuesto por la representación en juicio del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 213/2016 dictada en fecha 21 de octubre de 2016 que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la abogada Marina Linette Duin Guerrero, antes identificada actuando en su carácter de apoderada judicial de la Universidad Católica Del Táchira, contra la Resolución signada con las letras y números SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2016/0127 de fecha 29 de enero de 2016, emitida por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Vistos los términos del fallo recurrido y examinadas como han sido las alegaciones formuladas en su contra por el representante de la República, así como las defensas de la apoderada judicial de la Universidad Católica de Táchira (UCAT), se observa que la controversia planteada en el caso de autos se contrae a dilucidar si el Juez de mérito incurrió en el «(...) *vicio de errónea interpretación de la norma* (...)».

Delimitada la *litis*, pasa esta Sala a decidir y al efecto observa:

«(...) *Vicio de errónea interpretación de la norma* (...)».

Arguyeron los apoderados judiciales del Fisco Nacional que «(...) *para gozar del referido beneficios fiscales requisito fundamental que la UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TACHIRA (UCAT) deberá prestar sus servicios dentro de s condiciones generales fijadas por el Ejecutivo*

Nacional aun bes debe ser calificada por la Administración tributaria como exenta de pago de impuesto, de acuerdo a la exigencia decretada en el Parágrafo Único del ordinal 3 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la renta de 2014, supuesto éste que en el caso bajo estudio no ocurrió (...). (Mayúsculas de la fuente y agregados de esta Máxima Instancia).

Por otra parte, en relación a los puntos 3, 4, y 5 contenidos en la declaratoria de la sentencia recurrida solicitaron a este Alto Tribunal «(...) los deje sin efecto toda vez que la recurrida pretende con la declaratoria antes transcrita otorgar una especie de mandatos a la Administración Tributaria dentro de lapsos perentorios establecidos en la dispositiva obviando con su proceder el hecho de que la sentencia no se encontraba definitivamente firma y que podía ser objeto de apelación, como efectivamente ocurrió en el presente caso (...).

La jueza de instancia declaró:

«De la procedencia de Resolución N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2016/0127 de fecha 29/01/2016, emitida por el Gerente General de Servicios Jurídicos del SENIAT; que corre inserta a los folios (13-17), el ente administrativo decidió que la UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA (UCAT), no se encuentra exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta, por cuanto las instituciones que quieren gozar de la exención de pago del Impuesto Sobre la Renta, deben cumplir concurrentemente los siguientes requisitos:

Que se trate de instituciones benéficas o de asistencia social, que no persigan fines de lucro, que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio, no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

Concluyendo que no se cumple el primero de los requisitos establecido en la misma, por cuanto no es una institución benéfica ni de asistencia social conforme lo establecido en el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, de allí que consideró que la UCAT, no cumple con los requisitos, considerando inoficioso analizar los restantes.

Ahora bien, de las pruebas aportadas por la recurrente Universidad Católica del Táchira, se infiere que evidentemente la misma forma parte del régimen patrimonial del derecho canónico, es decir, depende de la Santa Sede, que ejerce su actividad a través de la congregación para la educación católica y del consejo fundacional de la universidad, que es el órgano a través del cual el Obispo de la Diócesis de San Cristóbal del estado Táchira, ejerce el alto patronazgo de la Institución, tal como se desprende del oficio N° 441-004 de la Diócesis de San Cristóbal, (F-23-24). Y del Estatuto Orgánico de la UCAT (42-51).

Del mismo modo, se observa de la solicitud realizada por la recurrente Universidad Católica del Táchira ante el SENIAT, que la misma nada acoto sobre lo solicitado en cuanto al artículo 14 de la LISR en

su numeral 1, solo se baso en el numeral 3 del mismo el cual establece lo siguiente:

(..Omissis...)

Con fundamento a la norma precedentemente expuesta, se coligue que la Universidad Católica del Táchira es:

1.- Una institución educativa sin fines de lucro (cuyo funcionamiento fue autorizado conforme al Art. 173 y siguiente de la Ley de Universidades, mediante Decreto de la Presidencia de la República N° 1.567 de fecha 26/07/1982, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 32.524 de fecha 27/07/1982).

2.- Goza de personalidad jurídica, según los términos contemplados en el Art.19 del Código Civil.

3.- Es una institución erigida canónicamente por la Santa Sede, debidamente formada por decreto.

4.- Tiene la cualidad de persona jurídica de carácter público conforme al reconocimiento que en este sentido le da la República Bolivariana de Venezuela. (Según convenio entre las partes)

Dicho contenido de la Santa Sede y la República de Venezuela, data del año 1964 y dispone en su artículo IV lo siguiente:

Artículo IV

Se reconoce a la Iglesia Católica en la República de Venezuela como persona jurídica de carácter público.

Gozan además de personalidad jurídica para los actos de la vida civil las Diócesis, los Capítulos Cate-

drales, los Seminarios, las Parroquias, las Órdenes, Congregaciones Religiosas y demás Institutos de perfección cristiana canónicamente reconocidos.

Las instituciones y entidades particulares que, según el Derecho Canónico, tienen personalidad jurídica, gozarán de la misma personalidad jurídica ante el Estado una vez que hayan sido o cumplidos los requisitos legales.

En efecto en la Revista Nro 52 de la UCAB la profesora Luisa Poleo publicó un artículo denominado El derecho religioso y sus aplicaciones en las jurisdicciones civiles y

religiosas venezolanas disponibles en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCAB/52/UCAB_1998_52_386-355.pdf:

Conforme a lo antes expuesto, se concluye que tanto la Iglesia Católica como las demás Instituciones creadas por ellas se consideran legalmente como entidades Venezolanas de carácter Público, por ende sus actividades se encuentran dentro de la configuración de actividades EXENTAS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA conforme a lo previsto en el artículo 14 numeral 1 de la vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta. Y así se decide (...)-»-

A fin de resolver el argumento expuesto por la parte apelante, es preciso señalar que de acuerdo a la pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala, el vicio falso supuesto en las decisiones judiciales se configura, por una parte, cuando el Juez 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 y, por la otra, cuando los hechos que le sirven de fundamento 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.*, sentencia de esta Superioridad número 00189, de fecha 1 de septiembre de 2021, caso: *Unilever Andina Venezuela, C.A.*).

Delimitado lo precedente, esta Máxima Instancia estima pertinente transcribir la normativa regulatoria de la exención y la exoneración, como figuras jurídicas en materia tributaria, contenida en los artículos 3, 4 y 73 del texto de la especialidad de 2014, aplicable en razón del tiempo, los cuales disponen:

«Artículo 3

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

(...)

2.- *Otorgar exenciones y rebajas de impuesto; (...)*».

«Artículo 4

En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su

procedencia».

«Artículo 73

Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

Exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley».

De las normas transcritas se advierte que la materia de incentivos fiscales está regida por el principio de la legalidad tributaria, el cual posee fundamentalmente dos (2) características, a saber: por una parte, sólo la ley puede establecer exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales, mientras que por la otra, únicamente es ésta la que puede prever los términos y condiciones para su procedencia.

Al respecto, esta Alzada ha interpretado que la exención se erige como un mecanismo por el cual el Legislador exime al contribuyente del pago de la obligación tributaria, que no es más que la principal consecuencia jurídica del acaecimiento del hecho imponible, lo cual se traduce en la dispensa del pago del tributo, mas no de otras obligaciones establecidas en la Ley, cuyo cumplimiento se exige una vez verificado el presupuesto de hecho previsto en la Ley como generador de la obligación tributaria. (*Vid.*, sentencia Nro. 01127 del 4 de mayo de 2006, caso: *Instituto Universitario Alberto Adriani*, ratificada entre otros, en los fallos Nros. 02668, 00757, 01388 y 00675, de fechas 28

de noviembre de 2006, 3 de junio de 2009, 22 de octubre de 2014 y 6 de junio de 2017, casos: *Monteclaro Country Club*; *Liga Venezolana de Beisbol Profesional*; *Asociación Civil Valle Arriba Athletic Club*; y *Centro de Estudios Gastronómicos*, respectivamente).

Mientras que la exoneración, consiste en la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por el Poder Ejecutivo en los casos permitidos por la ley.

Asimismo, debe destacar esta Alzada que a tenor de lo estatuido en el artículo 5 del Código de la especialidad de 2014, vigente *ratione temporis*, los beneficios e incentivos fiscales deben ser interpretados de manera restrictiva, pero de acuerdo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica; pues los mismos no deben ser otorgados con ligereza, considerando en todo momento los fines sociales y económicos que persigue el Estado, al constituir éstos una derogación de los principios de generalidad e igualdad que informan al sistema tributario, conforme al contenido del artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, toda vez que el artículo 317 del Texto Fundamental reconoce el establecimiento de excepciones a ese principio, siempre y cuando tengan como destino la realización de un bien común rectamente entendido. (*Vid.*, decisión número 00879 del 1° de agosto de 2017, caso: *Chaar & Chaar Inversiones, S.C.S.*).

A la luz de las consideraciones precedentemente expuestas, y visto que el presente asunto versa sobre la

exención del pago de las obligaciones por concepto de impuesto sobre la renta, esta Máxima Instancia pasa a resolver con base en las siguientes consideraciones:

1.- De la exención del impuesto sobre la renta.

Para determinar la procedencia de dicho beneficio fiscal esta Sala considera oportuno traer a colación lo establecido en el artículo 14, numerales 1 y 3 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2014, aplicable en razón del tiempo, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 14

Están exentos de impuesto:

1.- *Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y banco de desarrollo económico y social de Venezuela, así como los demás institutos autónomos que determinen la ley.;*

(...*Omissis*...)

3. *Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que su enriquecimiento se haya obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.*

(...*Omissis*...)

Parágrafo Único

Los beneficiarios de las exenciones previstas en el numeral 3 de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente». (Negrillas de esta Alzada).

La disposición contenida en el numeral 1, está referida a aquellas instituciones a las cuales la ley determine el carácter público.

La norma contenida en el numeral 3 tienen como objetivo fundamental crear un incentivo para aquellas instituciones benéficas y de asistencia social, que no persigan fines de lucro, lo cual se justifica por la circunstancia de no existir en estas instituciones un verdadero enriquecimiento, pues como se dijo la labor que realizan son de tipo benéfico o social.

Asimismo, esta Máxima Instancia puede apreciar la existencia de varias condiciones concomitantes o concurrentes contempladas en la referida norma para la ocurrencia del beneficio de la exención a favor de un determinado sujeto, a saber: **(i)** que se trate de instituciones benéficas o de asistencia social; **(ii)** que no persigan fines de lucro; **(iii)** que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza; **(iv)** que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

Siguiendo este razonamiento, la Sala está obligada a concluir que el incumplimiento de alguna de estas condiciones o exigencias previstas en la Ley, trae como consecuencia que no se otorgue la exención y, por ende, que el sujeto pasivo se verá obligado a cumplir con el pago del tributo, de los accesorios y demás obligaciones derivadas del Impuesto Sobre la Renta.

En tal sentido, pasa esta Superioridad a describir los documentos que fueron consignados en copias simples, conjuntamente con el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos; a saber:

1. Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela número 32.524 del 27 de julio de 1982, en la cual se publicó el decreto número 1.567 el cual autoriza el funcionamiento de la «Universidad Católica del Táchira» con sede principal en la Ciudad de San Cristobal, estado Táchira. (Folios 18 al 21).

2. Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 27-478 extraordinario de fecha 30 de junio de 1964, en la cual se publicó la ley Aprobatoria del convenio celebrado entre la República de Venezuela y la Santa Sede Apostólica. (Folios 58 y 59).

3. Decreto Episcopal de Erección Canónica, número 441-004 de fecha 28 de octubre de 2004.

4. Decreto número 775/1998 de la Congregación Católica de la Santa Sede de fecha 16 de abril de 2012.

Ahora bien, con respecto a los documentos *supra* señalados

constituyen documentos públicos, corresponderá a esta Máxima Instancia realizar su análisis a tenor de lo estatuido en el artículo 429 del Código de Procedimiento Civil que dispone:

Artículo 429

Los instrumentos públicos y los privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, podrán producirse en juicio originales o en copia certificada expedida por funcionarios competentes con arreglo a las leyes.

Las copias o reproducciones fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible, de estos instrumentos, se tendrán como fidedignas si no fueren impugnadas por el adversario, ya en la contestación de la demanda, si han sido producidas con el libelo, ya dentro de los cinco días siguientes, si han sido producidas con la contestación o en el lapso de promoción de pruebas. Las copias de esta especie producidas en cualquier otra oportunidad, no tendrán ningún valor probatorio si no son aceptadas expresamente por la otra parte.

La parte que quiera servirse de la copia impugnada podrá solicitar su cotejo con el original, o la falta de éste con una copia certificada expedida con anterioridad a aquella. El cotejo se efectuará mediante inspección ocular o mediante uno o más peritos que designe el juez, a costa de la parte solicitante. Nada de esto obstará para que la parte produzca y haga valer el original del

instrumento o copia certificada del mismo si lo prefiere». (Destacados de la Sala).

La norma antes transcrita establece que las copias o reproducciones fotográficas, fotostáticas o por cualquier otro medio mecánico claramente inteligible, de los instrumentos públicos y los privados reconocidos o tenidos legalmente por reconocidos, se reputarán como fidedignas siempre que: **a)** se trate de copias de documentos públicos o privados reconocidos (no simplemente privados), **b)** sean producidas con la demanda, su contestación o en el lapso de promoción de pruebas, **c)** no hayan sido impugnadas por la contraparte dentro de los lapsos establecidos, y **d)** sean legibles. (*Vid.*, sentencias de la Sala números 06051 del 2 de noviembre 2005, caso: *Gustavo Adolfo Quintero Torrado Vs. C.V.G. Bauxilum, C.A.*, 617 del 13 de mayo de 2009, caso: *Mercedes Matilde Mendoza Zambrano* y 01115 del 17 de octubre de 2017, caso: *Centro de Artes Yóguicas, S.A.*).

Asimismo, la disposición señalada indica que si las copias o reproducciones fueren producidas en una oportunidad distinta a las señaladas para tenerlos como fidedignos, se requerirá la aceptación de la parte contraria, so pena de no ser apreciadas por el juez de mérito, en virtud de carecer de valor probatorio.

Del mismo modo, la referida norma establece que cuando el promovente quiera hacer valer la copia impugnada, podrá solicitar el

cotejo o la confrontación con el original del documento o con una copia certificada del mismo a falta de su original.

La Sala ha sostenido en anteriores decisiones (*vid.*, sentencia de esta Alzada número 1647 del 28 de junio de 2006, caso: *Carlos Armando Ramírez Jiménez Vs. Ministra del Ambiente y de los Recursos Naturales*) que la impugnación en referencia constituye una carga procesal para el adversario de la parte promovente, y está prevista en nuestro ordenamiento jurídico como una forma de ataque de un medio de prueba, manifestación del derecho a la defensa, a los fines de que el adversario ejerza el control sobre tales instrumentos. Ahora bien, si la contraparte de quien propone la prueba no impugna las copias fotostáticas de los documentos producidos, éstas se tendrán por fidedignas.

En el caso de autos, siguiendo el criterio *supra* señalado, no habiendo sido impugnadas por la representación judicial de la República esta Sala le otorga pleno valor probatorio. **Así se decide.**

En referencia a las documentales *supra* señaladas, observa esta Superioridad que la Universidad Católica del Táchira (UCAT) le fue otorgada la calificación como **persona jurídica de carácter público**, tal como consta de la *Ley Aprobatoria del Convenio celebrado entre la República de Venezuela y la Santa Sede, la República Bolivariana de Venezuela otorga y reconoce a la Iglesia* la cual fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 27-478 extraor-

dinario de fecha 30 de junio de 1964, la cual cursa a los folios 58 y 59, y en la cual se indica expresamente lo siguiente:

«(...)

**LEY APROBATORIA DE CONVENIO
CELEBRADO ENTRE LA
REPÚBLICA DE VENEZUELA
Y LA SANTA SEDE APOSTÓLICA:**

Artículo único

se aprueba el convenio celebrado entre la República de Venezuela y la Santa Sede Apostólica, cuyo texto dice así:

(... Omissis ...)

Artículo IV

Se reconoce la iglesia Católica en la República de Venezuela como persona jurídica de carácter público.

Gozan además de personalidad jurídica para los actos de la vida civil, las Diócesis, los capítulos catedrales, Los seminarios, las Parroquias, las órdenes, las congregaciones religiosas y demás institutos de perfección cristiana canónicamente reconocidos.

Las instituciones y entidades particulares que, según el derecho canónico tienen personalidad jurídica, gozarán de la misma personalidad jurídica ante el estado una vez que hayan sido cumplidos los requisitos legales (...).»

Observa esta Máxima Instancia que de la lectura del aludido convenio establece que las demás instituciones y entidades particulares

gozaran ante el estado de la misma personalidad jurídica (persona de carácter público) cuando hayan sido cumplidos los requisitos.

Por otra parte, observa que cursa en autos Decreto del Obispo de la Diócesis de San Cristobal, Monseñor Dr. Mario del Valle Moronta Rodríguez, número 441-004 de fecha 28 de octubre de 2004 y por Decreto número 775/1998 de la Congregación para la Educación Católica de la Santa Sede de fecha 16 de abril de 2012, los cuales se transcribe de seguidas:

Decreto Número 778/1998 del 16 de abril de 2012

«(...)

*CONGREGATIO
DE INSTITUTIONE CATHOLICA
Prot. N.775/1998*

*16 de abril de 2012
Excelencia reverendísima*

*En respuesta a su amable carta de 17 de junio de 2011, notificamos en calidad de gran canciller que esta Congregación concede el **Decreto de erección Canónica de la Universidad Católica del Táchira en San Cristóbal (Venezuela) (...)**».*

Decreto Número 441-004 de fecha 28 de octubre de 2004

(...) por ello en virtud de lo dispuesto en los cánones 807 y 808 de Código de Derecho Canónico y el artículo 3, numeral 1 de las normas generales de la Constitución Apostólica EX

CORDE ECCLEISAE, y mirando el bien del Pueblo de Dios por medio de las presentes tengo a bien decretar, como en efecto decreto LA ERECCION CANÓNICA DE LA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TÁCHIRA, con todos los privilegios y derechos y obligaciones que le otorga la Ley Universal de la iglesia, se fija su sede en nuestra ciudad episcopal de San Cristobal (...)». (Destacados del texto citado).

De las documentales *supra* transcritas se observa que efectivamente la Universidad Católica del Táchira se configura como una institución de carácter pública, así reconocida canónicamente por la Santa Sede.

Por otra parte observa esta Máxima Instancia que dicha institución educativa fue creada mediante Decreto Presidencial número 1567 del 26 de julio de 1982, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 32.524, le cual se transcribe de seguidas:

Decreto número 1.567 del 26 de julio de 1982

«(...)

Considerado:

Que se ha solicitado del Ejecutivo Nacional autorización para convertir la Extensión Táchira de la Universidad Católica Andrés Bello, que funciona en la ciudad de San Cristóbal, Estado Táchira, en la Universidad Católica de Táchira, (...)

Decreta:**Artículo 1**

Se autoriza el funcionamiento de la Universidad Católica del Táchira con sede principal en la ciudad de San Cristóbal, Capital del estado Táchira (...)».

Visto las documentales anteriores esta Sala concluye -tal como lo declaró la jueza *a quo* en la motiva del fallo apelado- que efectivamente, la Universidad Católica del Táchira (UCAT), se define como una figura de derecho público, a tenor de lo dispuesto en el normativa jurídica *supra* analizada por esta Alzada, y por lo tanto, goza del beneficio fiscal de exención del pago del impuesto sobre la renta, por estar prevista en el supuesto contemplado en el numeral 1, del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2014, aplicable en razón del tiempo. **Así se decide.**

Visto el razonamiento anterior, esta Sala **desestima** el «(...) *vicio de errónea interpretación de la norma (...)*», invocado por los apoderados judiciales de la República, en consecuencia, se declara **ajustada a derecho** la decisión del Juzgado de Instancia, la cual se **confirma. Así se declara.**

Como corolario de lo anterior, se declara **sin lugar** la apelación interpuesta por el Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva número 213/2016 dictada en fecha 21 de octubre de 2016 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, la cual se **confirma. Así se**

determina.

Advierte esta Máxima Instancia que se aprecia a los folios 95 al 99, consulta signada con el número DCR-5-5138-7905 de fecha 18 de noviembre de 1999, emitida por la Gerencia General de Desarrollo Tributario (Gerencia Jurídica Tributaria) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual dio respuesta a la solicitud de fecha 20 de septiembre de 1999, hecha por la Universidad Católica del Táchira (UCAT), la cual le otorgó la exención del pago de impuesto sobre la renta, por lo cual le creó a la contribuyente una expectativa legítima que tenía de aceptación de la solicitud objeto de controversia.

Con fundamento en lo antes expresado, esta Alto Tribunal declara **con lugar** el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la representación judicial de la Universidad Católica del Táchira (UCAT), contra la Resolución signada con la nomenclatura SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2016/0127 de fecha 29 de enero de 2016, emitida por la Gerencia General de Servicios jurídicos (Gerencia de Doctrina y Asesoría, División de Doctrina Tributaria) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la cual se **anula. Así se decide.**

Visto lo anterior, no procede la condenatoria en costas procesales a la República, conforme a lo previsto en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley

Orgánica de la Procuraduría General de la República, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 6.220 Extraordinario del 15 de marzo de 2016. **Así se dispone.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución número 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

Ello así y, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución *in comento*, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora

continua del servicio de administración de justicia, **ordena** efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se decide.**

VI DECISIÓN

Sobre la base de las consideraciones realizadas, 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.- SIN LUGAR la apelación interpuesta por la representación judicial del **FISCO NACIONAL**, contra la sentencia definitiva número 130/2016 dictada en fecha 21 de octubre de 2016 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, la cual se **CONFIRMA**.

2.- CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto con solicitud de medida cautelar de suspensión de efectos, por la **UNIVERSIDAD CATÓLICA DE**

TÁCHIRA (UCAT), contra la Resolución identificada con la nomenclatura SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2016/0127 de fecha 29 de enero de 2016, emitida por Gerencia General de Servicios Jurídicos (Gerencia de Doctrina y Asesoría, División de Doctrina Tributaria) del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, acto administrativo que se **ANULA**.

3.- QUEDA SIN EFECTOS JURÍDICOS la medida cautelar de suspensión de efectos solicitada por la **UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TÁCHIRA (UCAT)**, y otorgada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes, mediante sentencia interlocutoria de fecha 16 de junio de 2016.

4.- NO PROCEDE LA CONDENATORIA EN COSTAS PROCESALES a la República, aten-

diendo a lo señalado en esta sentencia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Notifíquese al Procurador General de la República. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas a los trece (13) días del mes de junio del año dos mil veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.

(Omissis...)

La Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA**

En fecha trece (13) de junio del año dos mil veinticuatro, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 00397. La Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA**

Nulidad de acto administrativo sancionatorio por falta de firma del funcionario competente

0224

Expediente: 2023-0275
Sentencia: 00648
Tribunal Supremo de Justicia
Sala Político-Administrativa
Magistrado Ponente: EMILIO RAMOS GONZÁLEZ
Fecha: 14/08/2024

Partes: ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA, VS. FISCO NACIONAL (SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)).

Objeto: recurso de apelación ejercido por el FISCO NACIONAL contra la sentencia definitiva número 001/2022 dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental el 10 de marzo de 2022, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario con solicitud de suspensión de efectos, interpuesto el 13 de noviembre de 2012, por el ciudadano ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA.

Decisión: 1.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el representante en juicio del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva número 001/2022 de fecha 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Centro Occidente que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano **ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia de instancia. 2.- **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por el referido ciudadano, contra «(...) la *RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SÉDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)*», en la cual se

estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: **i)** Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; **ii)** Ocho-cientas Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y **iii)** Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, actos administrativos que se **ANULAN. NO PROCE-DE** la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional, de acuerdo a los términos expuestos en el presente fallo.

«(Omissis...)»

IV MOTIVACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Alzada pronunciarse respecto de la apelación interpuesta por la representación en juicio del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva número 001/2022

del 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Centro Occidental, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado el 13 de noviembre de 2012, por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, asistido de abogado.

Vistos los términos del fallo apelado, las alegaciones expuestas en su contra por la representante fiscal, esta Máxima Instancia aprecia, en el caso concreto, que la controversia se circunscribe a decidir si el Tribunal *a quo* incurrió en el vicio de **falso supuesto de hecho** al considerar erradamente que el acto administrativo sancionatorio se encontraba viciado de nulidad «*habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirla, se concluye que se dejó de cumplir con un requisito de eficacia y validez en la emisión del acto recurrido (...)*».

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

Falso supuesto de hecho

Señaló el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidente, que:

«(...) 1.- Nulidad de la resolución culminatoria del sumario por no cumplir con el numeral 10 del artículo 191 del Código Orgánico Tributario y además para el supuesto de que la falta del funcionario no sea suficiente para declarar la nulidad el único que supuestamente la iba a

firmar, era incompetente:

En el referido alegato, el recurrente pide la nulidad del acto por falta de firma del emitente, y que al no estar firmado, ‘...NO FUE LEGALMENTE EMITIDA’. Asimismo expresa que el funcionario que debió firmar la Resolución Culminatoria del Sumario, era incompetente por cuanto a su criterio, el hecho de que la División de Sumario deba sustanciar, tramitar y firmar la Resolución Culminatoria del Sumario que proviene de un procedimiento de fiscalización iniciado por el Gerente Regional a través de la emisión de la providencia de fiscalización, no significa que sea competente para que firme esa Resolución, por cuanto a su criterio la competencia para dictar ese acto es del Gerente Regional y sus datos no fueron incorporados al referido acto y para sustentar su alegato, además expresa que el recurso jerárquico en contra de la Resolución Culminatoria del Sumario es competencia de la Gerencia de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Es decir, que el alegato efectuado contiene dos defensas diferentes y en tal sentido, se decidirá en primer término lo relativo a la incompetencia referente a que el Jefe de la División de Sumario Administrativo no era el único que debía firmar la resolución culminatoria del sumario recurrida, toda vez que la providencia que inició el procedimiento de fiscalización fue firmada por el Gerente Regional y que de ejercerse un recurso jerárquico en contra de ese acto,

el conocimiento del mismo era de la Gerencia Recursos de la Gerencia General de Servicios, Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), lo que a su criterio, genera '...un salto administrativo en la escala funcional... ', por lo que afirma que ese acto debía ser asimismo firmado por el Gerente Regional, lo cual no ocurrió, y en segundo término el alegato relativo a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en el acto impugnado.

(...Omissis...)

Respecto al segundo alegato de nulidad, éste se refiere a la falta de firma del Jefe de la División de Sumario Administrativo en la resolución culminatoria del sumario recurrido y se verifica del análisis del contenido de los informes fiscales, que no hizo ninguna alusión a esa defensa del recurrente, tal como se indicó precedentemente.

Ahora bien, se alega la nulidad del acto recurrido por no haber sido firmado por el Jefe de la División de Sumario Administrativo y a los efectos de comprobar lo alegado, se efectuó una revisión física tanto al acto consignado por el recurrente (folios 40 al 59) como a las dos (2) copias certificadas consignadas por la representación fiscal formando parte de las dos (2) copias del expediente administrativo que fueron remitidas, y se constata en los tres (3) ejemplares, del acto impugnado, que luego de la parte dispositiva (folio 59), hay un espacio en blanco donde sólo aparecen los siguientes datos:

Albranyer A. Zambrano Mora.
 Jefe de la División de Sumario Administrativo Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental Oficio N° SNAT/GGA/GRH/DCT/2011/D-30500012068 de fecha 14/10/2011 Notificado en fecha 18/10/2011' AAZM/SBAM/Sulary.-

Notificación: ...'

En el espacio donde se debería haber estampado la firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado, tal como lo establece el numeral 10° del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, se encuentra en blanco, por lo que aun cuando aparecen sus datos en la resolución impugnada, no fue suscrita por el Jefe de la División para la fecha de emisión que fue el 08 de agosto de 2012. (...)

(...Omissis...)

Con relación a los artículos 7 y 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y el artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001 tenemos que todo acto administrativo es emitido por los órganos de la Administración Pública, por lo que la noción de acto, es orgánica y formal al ordenar que en su emisión, debe dársele cumplimiento a los requisitos legales de fondo y forma previstos por el legislador venezolano, quien redactó dicho articulado de forma imperativa al indicarse que se '**deberá**' cumplir con los requisitos señalados en los artículos 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, que de su somero análisis,

prácticamente su contenido es igual, y en consecuencia de toda esa normativa se evidencia que los actos de la Administración Tributaria están sometidos al principio de legalidad por cuanto en su emisión se deben cumplir con los requisitos que el legislador establece y por lo tanto, son objeto del control jurisdiccional a través del ejercicio de los recursos legalmente previstos y ello se puede constatar en el artículo 259 constitucional. Así tenemos que en la sentencia No. 01113 publicada en fecha 10 de agosto de 2011, la Sala Político Administrativa ratificó su criterio ‘... respecto de los documentos administrativos y los medios para su impugnación’:

(...Omissis...)

Ahora bien, respecto a ese alegato del recurrente, de que el acto recurrido no contiene la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo, la Administración Tributaria recurrida debía demostrar que ese acto fue suscrito de manera autógrafa o que la firma fue ‘...estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad’, pero no ofreció ningún medio probatorio para acreditar que el documento impugnado si contenía la firma; por el contrario, de la revisión física de las dos (2) copias certificadas de ese acto, enviadas por la Administración Tributaria Nacional formando parte de la copia del expediente administrativo, se constata que el acto recurrido no contiene ni la firma autógrafa del Jefe de la División de Sumario Administrativo ni fue impresa por otro medio, al igual

que ocurre con el ejemplar consignado por la parte recurrente.

La falta de firma de un acto administrativo se traduce en una violación formal que da lugar a que se genere el supuesto de nulidad. La firma tiene una función identificatoria y asegura la relación jurídica entre el acto firmado y la persona que lo ha firmado, a efectos de atribuirle derechos y obligaciones, por ello hay autores que afirman que a pesar de que la firma es un requisito formal, su falta lleva a considerar la inexistencia jurídica del acto, por lo cual al no ser válidamente emitido debe declararse su nulidad absoluta de conformidad con el numeral 4° del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos por cuanto aun cuando se eliminó a partir de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 lo establecido en la parte última del artículo 149 del Código Orgánico Tributario de 1994 que establecía los requisitos que debía contener la resolución culminatoria del sumario, en el cual expresamente se señalaba que ‘la ausencia de cualesquiera de estos requisitos vicia de nulidad al acto’, ello no significa que no se pueda declarar su nulidad ya que como acto administrativo está sujeto en su emisión a lo establecido por el legislador tanto en el Código Orgánico Tributario como en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y en esta última tenemos que la teoría de la invalidez de los actos se encuentra prevista en los artículos 19 y 20, por lo cual es el instrumento normativo que regula los vicios de nulidad a través de los cuales

pueden impugnarse los actos administrativos y tal como indican doctrinalmente algunos autores, la firma es un requisito esencial del acto, mediante la cual se confirma la voluntad del órgano público a través del funcionario a quien declaró competente para suscribirlo, por lo que no sólo es un vicio de forma, sino de la inexistencia de la voluntad administrativa de emitir el acto. La Sala Político Administrativa en sentencia No. 00029 publicada en fecha 03 de marzo de 2021 respecto a la nulidad de una providencia administrativa para realizar un procedimiento administrativo, consideró que debe emitirse ‘... de forma expresa y por escrito...’, indicando ‘...con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica. (Vid., sentencia de esta Sala Número 00583 del 17 de mayo de 2017, caso: Inversiones Sw 2000, C.A.), ‘con grafismos propios del formato de la autorización’ y en tal sentido señaló lo siguiente:

(...Omissis...)

Con base en el referido criterio jurisprudencial cuando no se subsana o convalida un acto administrativo que adolezca de requisitos legales que generan su existencia jurídica mediante otro acto posterior, el acto debe ser declarado nulo y de la revisión efectuada a las dos copias certificadas, del expediente administrativo remitido, no existe previamente a esta sentencia, un acto de la Administración Tributaria Nacional que convalide la falta de firma en el acto recurrido del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia de Tributos Internos de

la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), toda vez que el recurrente no ejerció el recurso jerárquico en contra del señalado acto porque de haberlo convalidado a la falta de firma del funcionario que según la normativa vigente *ratione temporis* dictada por el Superintendente de la referida institución, tenía la competencia para firmar la Resolución Culminatoria del Sumario impugnada; por lo tanto, habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirlo, se concluye que se dejó de cumplir como un requisito de eficacia y validez en el emisión del acto recurrido, previsto en el numeral 10° del artículo 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*, por lo cual se declara con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto y consecuentemente se declara la nulidad absoluta del acto recurrido de conformidad con el numeral 4 del artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que es la Resolución Culminatoria del Sumario Nro. SNATNTI/GRTI/DSA/2012 EXP N° 01158/85/91 de fecha 08 de Agosto de 2012 notificada en fecha 20 de septiembre de 2012, así como sus planillas de liquidación y pago emitidas con base en ese acto, Nros. 031001233002372 y 031001233002373 por Bs. 126.570,32 y 16.709,29 respectivamente, cantidades que no han sido reexpresadas. Así se decide. Por su parte, denunció el sustituto del Procurador General de la

República en el escrito de fundamentación de la apelación, que la sentencia dictada por el Juzgado *a quo* incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho, «(...) *al considerar erradamente que el acto administrativo sancionatorio se encontraba viciado de nulidad absoluta 'habiéndose verificado que el acto recurrido carece de la firma y sello de quien tenía la competencia para suscribirla, se concluye que se dejó de cumplir con un requisito de eficiencia y validez en la emisión del acto recurrido'* [y que los] *actos administrativos que contienen una omisión de forma, son actos cuya declaración en sí misma considerada es perfectamente válida, es decir, se trata de una omisión que en nada afecta la auténtica voluntad administrativa (...)*». (Agregado de esta Alzada).

Manifestó que «[e]n el presente caso, la falta de firma, no presupone que ésta sea suficiente para declarar la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, por tratarse de una omisión que no es decisiva para el fondo de la cuestión debatida, la cual no produce indefensión. En consecuencia, (...) para [esa] Representación Fiscal resulta a todas luces evidente, la improcedencia del alegato de invalidez del acto administrativo por cuanto, (...) la omisión en la firma no es suficiente para declarar su nulidad (...)». (Corchetes de esta Alto Tribunal).

Con respecto al aludido vicio es pertinente indicar que este Alto Tribunal se ha pronunciado reiteradamente acerca del vicio de falso supuesto (*Vid.*, fallos números 00183, 00039, 00618,

00278, 00389, 00424 y 00213 de fechas 14 de febrero de 2008, 20 de enero de 2010, 30 de junio de 2010, 11 de abril de 2012, 4 de julio 2017, 11 de abril de 2018, y 1° de septiembre 2021 casos: *Banesco, Banco Universal, C.A.; Alfredo Blanca González; Shell de Venezuela, S.A; Automóviles El Marqués III, C.A.; Telcel, C.A., Kabelle Mania, C.A., y Servicios Production Operators, C.A.*, respectivamente), en los términos que se indican a continuación:

«(...) *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 (...)*». (Destacados de esta Máxima Instancia).

Ahora bien, esta Sala estima pertinente traer a colación el contenido del artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, el cual dispone: «**Artículo 18.** *Todo acto administrativo deberá contener:*

1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto;
2. Nombre del órgano que emite el acto;
3. Lugar y fecha donde el acto es dictado;
4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido;
5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes;
6. La decisión respectiva, si fuere el caso;
7. Nombre del funcionario o funcionarios que los suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirió la competencia.

8. El sello de la oficina.
El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantías de seguridad». (Destacado de la Sala).

Asimismo, en concordancia con la disposición antes transcrita conviene citar lo que disponen los artículos 122 y 191 del Código Orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 122

Los documentos que emita la Administración Tributaria en cumplimiento de las facultades

previstas en este Código o en otras leyes y disposiciones de carácter tributario, podrán ser elaborados mediante sistemas informáticos y se reputarán legítimos y válidos, salvo prueba en contrario.

La validez de dichos documentos se perfeccionará siempre que contenga los datos e información necesarios para la acertada comprensión de su origen y contenido, y contengan el facsímil de la firma u otro mecanismo de identificación del funcionario, que al efecto determine la Administración Tributaria. (...)».

Artículo 191

El Sumario culminará con una resolución en la que se determinará si procediere o no la obligación tributaria, se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa, se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda y se intimarán los pagos que fueren procedentes. La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de

- libertad, si los hubiere.*
8. *Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.*
 9. *Recursos que correspondan contra la resolución.*
 10. ***Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado. (...)***. (Negrillas de esta Máxima Instancia).

De las disposiciones antes citadas, esta Máxima Instancia aprecia que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria deben contener a efectos de su validez la firma autógrafa, electrónica u otro mecanismo de suscripción por parte del funcionario autorizado para su emisión.

En línea con lo antes expuesto, vale destacar que esta Sala mediante sentencia número 00029 publicada en fecha 3 de marzo de 2021 respecto a la nulidad de una providencia administrativa para realizar un procedimiento administrativo, consideró que debe emitirse *«(...) de forma expresa y por escrito (...)»*, indicando *«(...) con precisión los datos necesarios legalmente establecidos para su existencia jurídica (...)»* y en tal sentido señaló lo siguiente:

«(...) Vinculado a lo expuesto, se advierte el criterio jurisprudencial sostenido por esta Sala Político-Administrativa en la sentencia número 00568 del 16 de julio de 2010, caso: Licorería El Imperio, C.A. conforme al cual la forma manuscrita de indicar los referidos datos en la Providencia

Administrativa y no hacerlo ‘con grafismos propios del formato de la autorización’, debe ser sancionada, en caso de no ser subsanada, con la nulidad del acto administrativo (así emitido), y de las actuaciones fiscales posteriores, por carecer de las formalidades o requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos para la validez de los actos administrativos, los cuales son de estricto cumplimiento por parte de los órganos de la Administración Pública. (Vid., entre otros, fallos números 00786, 00438, 01625, 00121, 00316 y 01060, de 2011, 29 de febrero de 2012, 18 de abril de 2012 y 26 de septiembre de 2013, casos: Bar y Restaurant El Padrino C.A., Vanscopy, C.A., Inmobiliaria Data House, C.A.; Asociación Civil Centre Catalá de Caracas; Víveres y Licores La Salle, C.A. y Agencia de Loterías La Hechicera, C.A., respectivamente) (...)». (Destacado de la cita).

De acuerdo con el citado criterio jurisprudencial, en caso que un acto administrativo carezca de los requisitos exigidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y no sea convalidado o subsanado, debe ser declarada su nulidad, por estar sujeta su validez al cumplimiento de los mismos.

Así las cosas, observa esta Alzada del estudio de las actas que conforman los expedientes administrativos de la presente causa, que riel a los folios 60 al 79 la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo identificada con letras

y números SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 del 8 de agosto de 2012, notificada al contribuyente el 20 de septiembre de igual año, con respecto al procedimiento de fiscalización realizado a éste en materia de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal del 2010 y, en la cual, en su parte dispositiva se aprecia lo que de seguidas se expone:

«(...)

Albranyer A. Zambrano Mora.
Jefe de la División de Sumario Administrativo Gerencia Regional de Tributos In ternos de la Región Centro Occidental Oficio N° SNAT/GGA/GRH/DCT/20111/D-30500012068 de fecha 14/10/2011 Notificado en fecha 18/10/2011' AAZM/SBAM/Sulary.- Notificación: ...' (...).

De lo anterior se advierte que, - tal y como fue señalado por el Juzgado a quo- el acto administrativo recurrido que culmina el procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente y en el cual se confirmó el Acta de Reparación del 12 de agosto de 2011 que arroja una diferencia a pagar en materia de Impuesto Sobre la Renta, carece de la firma y sello del funcionario con competencia para suscribirla, es decir, del Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental, siendo que además, dicha Resolución no fue objeto de convalidación o subsanación por parte de la Administración Tributaria,

en cuanto al referido requisito de validez.

En tal sentido, con base al criterio jurisprudencial antes transcrito, así como también, los artículos 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y 122 y 191 del Código orgánico Tributario de 2001, aplicable *ratione temporis*, que contienen una serie de requisitos que debe cumplir todo acto administrativo para su validez, siendo uno de ellos, la firma autógrafa del funcionario que dicta el acto. Esto no puede ser de otra forma, pues es a través de la firma que se perfecciona el consentimiento o la voluntad del contenido del acto, por parte del funcionario suscribiente. En atención a lo señalado, concluye esta Sala que, siendo la firma del funcionario un requisito indispensable para la validez del acto administrativo, conforme a las normas citadas, su ausencia no puede más que generar la nulidad absoluta. (*Vid.*, sentencia de esta Sala número 00058 del 13 de febrero de 2020, Caso: *Corporación Rincón, S.A.*).

Con fundamento en lo expuesto, resulta forzoso para esta Alzada declarar que el Tribunal de la causa actuó **conforme a derecho** cuando estableció la nulidad de la mencionada Resolución al carecer de la firma del funcionario autorizado para su suscripción, en razón de lo cual se **desestima** el alegato planteado por la representación fiscal referido al vicio de falso supuesto de hecho. **Así se declara.**

Sobre la base de lo expuesto, esta Sala declara **sin lugar** el recurso de apelación interpuesto por el representante en juicio del Fisco

Nacional contra la sentencia definitiva número 001/2022 de fecha 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Centro Occidente que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, antes identificado; en consecuencia, se **confirma** la sentencia de instancia. **Así se decide.**

Igualmente, este Máximo Tribunal declara **con lugar** el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano Antonio José Andueza Mujica, contra «(...) la *RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SEDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)»», en la cual se estableció a cargo del mencionado ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: **i)** Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre la renta*

correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; **ii)** Ochocientas Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y **iii)** Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, actos administrativos que se **anulan**.

Por otro lado, no procede la condenatoria en costas procesales, en atención a la prohibición prevista en el artículo 88 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016. **Así se declara.**

Finalmente, resulta menester para esta Máxima Instancia precisar que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en aras de garantizar la consecución de los postulados consagrados en los artículos 2, 26, 49 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reconoció la preponderancia de la ciencia, la tecnología, y los servicios de información como elementos de interés público, destacando el deber del Poder Público -y concretamente de los órganos jurisdiccionales- de valerse de los avances tecnológicos para su optimización, procediendo en consecuencia a dictar la Resolución número 2021-0011 de fecha 9 de junio de 2021, contentiva de las normas generales que regularán la

suscripción y publicación de decisiones con firma digital, práctica de citaciones y notificaciones electrónicas y la emisión de copias simples o certificadas por vía electrónica relacionadas con los procesos seguidos ante esta Sala Político-Administrativa.

En razón de ello, visto que los artículos 38 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 3 de la Resolución en comento, consagran la posibilidad de practicar las citaciones y notificaciones por correo electrónico o cualquier otro medio que utilice tecnologías de la información y la comunicación, este Máximo Tribunal con miras a procurar la mejora continua del servicio de administración de justicia, ordena efectuar un análisis de las actas que conforman el expediente de la causa, a los efectos de determinar si las partes cuentan o no con los medios telemáticos suficientes para hacer efectiva dicha actuación procesal y, de ser el caso, proceder a practicar las notificaciones a las que haya lugar por medios electrónicos; en el entendido de que la falta de indicación en autos de algunos de los elementos digitales previamente señalados, dará lugar a que se practique la notificación conforme a lo establecido en el artículo 5 de la aludida Resolución y en las leyes. **Así se dispone.**

V DECISIÓN

Sobre la base de los razonamientos expuestos, esta Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo

de Justicia, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la Ley, declara:

1.- **SIN LUGAR** el recurso de apelación interpuesto por el representante en juicio del **FISCO NACIONAL** contra la sentencia definitiva número 001/2022 de fecha 10 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Centro Occidente que declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado por el ciudadano **ANTONIO JOSÉ ANDUEZA MUJICA**; en consecuencia, se **CONFIRMA** la sentencia de instancia.

2.- **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado por el referido ciudadano, contra «(...) *la RESOLUCIÓN CULMINATORIA DEL SUMARIO N° SNAT/INTI/GRTI/RCO/DSA/2012/EXP N° 01158/85/91 de fecha 08-08-2012, notificada el 20 de septiembre de igual año, así como contra sus planillas de liquidación y pago (...) Nros. 031001233002372, 031001233002373 y el Acta de Reparación N° SNAT-INTI-GRTI-RCO/SÉDE/DF/2011/ISLR/1158/201 de fecha 12-08-2011 y notificada en la misma fecha, actos todos emitidos por el Jefe de la División de Sumario Administrativo, Gerente Regional y Fiscal actuante, funcionarios de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Centro Occidental del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (...)»», en la cual se estableció a cargo del mencionado*

ciudadano la obligación de pagar las cantidades de: **i)** Cincuenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Siete Bolívares con Noventa y Siete Céntimos (Bs. 54.267,97), por diferencia de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010; **ii)** Ochocientos Tres coma Treinta y Seis Unidades Tributarias (803,36) por concepto de sanción de multa aplicada de acuerdo a lo contemplado en el artículo 111 del Código Orgánico Tributario de 2001, vigente *ratione temporis*; y **iii)** Dieciséis Mil Setecientos Nueve Bolívares con Veintinueve Céntimos (Bs. 16.709,29), por intereses moratorios liquidados conforme a lo preceptuado en el artículo 66 *eiusdem*, actos administrativos que se **ANULAN**.

NO PROCEDE la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional, de acuerdo a los términos

expuestos en el presente 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 catorce (14) días del mes de agosto del año dos mil veinticuatro (2024). Años 214° de la Independencia y 165° de la Federación.

«(Omissis...)»

L a
Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA** En fecha catorce (14) de agosto del año dos mil veinticuatro, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° **00648**. La Secretaria, **CHADIA FERMIN PEÑA**

MISCELÁNEAS

**RESOLUCIÓN TÉCNICA APROBADA EN LA ASAMBLEA
GENERAL DEL CIAT N° 58**

La 58^a Asamblea General del CIAT:

CONSIDERANDO

1. Que la promoción del cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias es uno de los principales mandatos y desafíos de las administraciones tributarias.
2. Que las disputas tributarias generan costos significativos para los contribuyentes y las administraciones tributarias.
3. Que un enfoque preventivo y concurrente de control del cumplimiento tributario permite generar mayor certeza, reducir el número de disputas e incrementar el cumplimiento voluntario.
4. Que es muy positivo continuar desarrollando e implementando herramientas de diagnóstico que permitan identificar oportunidades de mejora en materia de prevención y resolución de disputas.

La Asamblea General,

DECLARA

Recomendar a las administraciones tributarias de sus países miembros:

Primero: continuar reforzando enfoques de gestión que promuevan el cumplimiento voluntario y prevengan disputas.

1. Manteniendo el esfuerzo por perfeccionar los mecanismos efectivos de facilitación, información, certeza y orientación dirigidos a los distintos tipos y segmentos de contribuyentes.
2. Profundizando sobre iniciativas de relación cooperativa, en el ámbito doméstico e internacional, basadas en la construcción de relaciones de confianza y transparencia.
3. Promoviendo prácticas de buen gobierno y toma de decisiones sobre el manejo de riesgos de incumplimiento tributario.
4. Reforzando los mecanismos que contribuyen a disminuir los costes de cumplimiento en materia de declaraciones (Ej.: generando declaraciones prellenadas de creciente cobertura y exactitud) y de pago oportuno de los impuestos.
5. Promoviendo iniciativas de gobernanza de datos para optimizar la calidad, oportunidad y completitud de la información disponible.
6. Accediendo a nuevas y mejores fuentes de información cuyo procesamiento y análisis coadyuve a la toma de decisiones y el diseño de acciones de tratamiento preventivas.

7. Identificando y clarificando a priori los esquemas tributarios detectados en experiencias domésticas e internacionales, considerados inaceptables por parte de la Administración Tributaria.
8. Reforzando el conocimiento de buenas prácticas y adoptándolas para asegurar la objetividad en la aplicación de normas antiabuso.
9. Evaluando la oportunidad de avanzar sobre iniciativas de asistencia mutua basadas en instrumentos internacionales de cooperación, tales como valoración conjunta de riesgos, auditorías conjuntas o simultáneas, o repositorios compartidos de información; que permitirían ser utilizados para generar certeza al contribuyente.
10. Promoviendo la adopción, cuando sea oportuno y dentro del marco de la legislación vigente en cada país, de programas de acuerdos anticipados de precios unilaterales, bilaterales o multilaterales, cuando se juzgue que los mismos aumentarían la certeza y evitarían potenciales disputas.
11. Adoptando programas de regularización tributaria, dentro del marco de la legislación vigente en cada país, para prevenir disputas ante cambios significativos en las normas o enfoques de control.

Segundo: considerar y continuar adoptando buenas prácticas en materia de resolución de disputas locales e internacionales

1. Reforzando los mecanismos de orientación y asistencia a los contribuyentes sobre los procedimientos para resolver disputas tributarias y sus características, tanto en el ámbito administrativo como judicial.
2. Manteniendo y perfeccionando los procesos de diagnóstico, optimización e informatización de los procedimientos orientados a la resolución de disputas, a efectos de continuar reduciendo sus plazos y simplificándolos.
3. Difundiendo, de acuerdo con el marco legal vigente y con plena protección de la privacidad de los contribuyentes, los resultados de las disputas resueltas; a efectos de prevenir posibles controversias en casos similares.
4. Explorando las ventajas y mitigando los posibles inconvenientes asociados al uso de soluciones de tecnología de la información, especialmente la inteligencia artificial, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la gestión de conflictos y la resolución de casos tributarios análogos.
5. Creando instancias administrativas en el seno de la administración tributaria y/ o tribunales tributarios administrativos independientes, que por el alto grado de especialidad en materia tributaria de sus funcionarios, sean capaces de resolver de manera eficiente y efectiva disputas tributarias complejas.
6. Contribuyendo, en la medida en que sean requeridas en su papel de instituciones administradoras de los tributos, a la capacitación y actualización de conocimientos de los funcionarios y jueces de los tribunales e instancias administrativas donde se resuelven los conflictos.
7. Explorando las ventajas y posibilidades de crear mecanismos alternativos de resolución de disputas.

8. Mejorando la capacidad de las administraciones tributarias para resolver disputas internacionales, en los términos de las recomendaciones que representan un estándar mínimo de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS.

Tercero: continuar promoviendo comportamientos éticos y desarrollando la capacidad del personal para abordar los desafíos que implica prevenir y resolver disputas tributarias

1. Identificando las unidades críticas a efectos de la prevención y resolución de disputas y creando programas específicos.
2. Adoptando iniciativas de sensibilización y control para fomentar una conducta ética en los funcionarios que intervienen en procesos relacionados con la prevención y resolución de disputas, para evitar comportamientos inadecuados o bien determinaciones no objetivas.
3. Avanzando en aquellos elementos fundamentales que garantizan que el personal de las Administraciones Tributarias tenga un desarrollo personal y profesional máximo, para lograr estrategias de cumplimiento cooperativo exitosas. A estos efectos, es básico perfeccionar los procesos de selección, capacitación, evaluación de desempeño y carrera administrativa para contar con los mejores profesionales que nos garanticen el cumplimiento de nuestros objetivos.

Cuarto: considerar la posibilidad de emplear herramientas de diagnóstico internacionales que permitan conocer la situación de la administración tributaria e identificar oportunidades de mejora en materia de prevención y resolución de disputas

1. Analizando la oportunidad de implementar Tax Administration Diagnostic tool (TADAT) y el Modelo de Madurez para la Resolución y Prevención de Disputas CIAT/EUROsociAL+/ BID.
2. Aprovechando las brechas y oportunidades identificadas por medio de las herramientas de diagnóstico, para generar acción es de fortalecimiento.

Dado en Foz do Iguaçu, Brasil, el 22 de abril de 2024.

Tema I: Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado

**XXXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO,
Santiago, Chile, 2024**

Santiago, 13-18 octubre 2024

La Comisión designada para el tratamiento del Tema 1 de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario «Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado», integrada por Addy Mazz (Presidenta), Pilar Gonzalez Cofré (Secretaria), Pasquale Pistone (Relator General) y los siguientes miembros:

Carlos Abeledo (Argentina); Adriana Piano (Argentina); Federico Antonio Serralta Tomellini (Argentina); Pablo Sergio Varela (Argentina); Fernando Facury Scaff (Brasil); Osvaldo Santos de Carvalho (Brasil); Hugo Osorio Morales (Chile); Patricia Toledo Zúñiga (Chile); María Catalina Plazas Molina (Colombia); Gabriela González García (Costa Rica); Maria Angeles Guervós Maíllo (España); Marco Cedro (Italia); Menita Giusy De Flora (Italia); Antonio Guidara (Italia); Giuseppe Marino (Italia); Francesco Moschetti (Italia); Giovanni Moschetti (Italia); Gianluca Selicato (Italia); José Miguel Buitrón Pineda (México); Juvenal Lobato Díaz (México); Yubani Ramírez Amayo (México); Gabriela Ríos Granados (México); Jesús Socorro Núñez Eriquita (Perú); Dante Sanguinetti Marroquín (Perú); Hugo Flores da Silva (Portugal); Andrés Hessdörfer (Uruguay); Rafael Enrique Tobía Díaz (Venezuela);

VISTAS

La ponencia general presentada en el Tema I de estas Jornadas «Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado» por el relator general señor Pasquale Pistone (Italia).

Las ponencias nacionales, presentadas por: Florencia Fernández Sabella y Adriana Piano (Argentina); Luis Fernando Sánchez Echevarría (Bolivia); Fernando Facury Scaff (Brasil); Patricia Toledo Zúñiga (Chile); María Catalina Plazas Molina (Colombia); Gabriela González García (Costa Rica); Rodrigo Patiño Ledesma (Ecuador); Maria Ángeles Guervós Maíllo (España); Francesco Moschetti y Giovanni Moschetti (Italia); Yubani Ramírez Amayo (México); Reynaldo Balladares Saballos (Nicaragua); Dante Sanguinetti Marroquín (Perú); Hugo Flores da Silva (Portugal); Andrés Hessdörfer (Uruguay); Leonardo Palacios Márquez (Venezuela).

Las comunicaciones técnicas, presentadas por: Susana Beatriz Pravata (Argentina); Federico Antonio Serralta Tomellini (Argentina); Pablo Sergio Varela (Argentina); Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia); Diogo Ferraz Lemos Tavares (Brasil); Osvaldo Santos de Carvalho y José Mauro de Oliveira Junior (Brasil); Jacqueline de Paula Leite Zanetoni (Brasil); Hugo Osorio Morales

(Chile); Francisco Saffie Gatica (Chile); Rosa Alfonso Galán (España); María Carmen Ballesteros y Francisco Magraner (España); Diana Ferrer Vidal (España); Florián García Berro (España); María Ángeles García Frías (España); Cesar García Novoa (España); Francisco Alfredo García Prats (España); María Teresa Mories Jiménez (España); Joan Pagés i Galtés (España); Irene Rovira Ferrer (España); José-Andrés Rozas Valdés (España); Antonio Sánchez Pino (España); Benjamín Sevilla Bernabéu (España); Angel Urquizu Cavallé (España); Roberta Alfano (Italia), María Ángeles García Frías (España) y Enrico Traversa (Italia); Marco Cedro y Filippo Cimino (Italia); Anna Rita Ciarcia (Italia); Menita Giusy de Flora (Italia); Francesco Dian (Italia); Antonio Guidara (Italia); Giuseppe Marino (Italia); Andrea Purpura (Italia); Gianluca Selicato (Italia); Miguel Buitrón Pineda (México); Juvenal Lobato Díaz (México); Gabriela Ríos Granados (México); Raúl Coya Orozco (Perú); Jesús Socorro Núñez Eriquita (Perú); María Paula Garat (Uruguay).

Las recomendaciones formuladas en el marco de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1989), las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lima, 1993), las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lisboa, 1998), las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Salvador de Bahía, 2000), las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Isla Margarita, 2008), las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Santa Cruz de la Sierra, 2016).

CONSIDERANDO

Que las resoluciones del ILADT se han pronunciado en diversas oportunidades sobre los derechos humanos:

En las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Uruguay, en el año 1970 se recomendó, en el Tema I. «Que los principios fundamentales del derecho tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país a fin de asegurar su debida permanencia.»

En las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Argentina, en el año 1989 se expresó, en la resolución del Tema I «Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente» en el numeral 2 «Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan solo formulación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlos, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando de tal modo la seguridad jurídica y respondiendo a las modernas tendencias en la materia.»; en el numeral 4 «Dejar categóricamente sentado, que una premisa esencial del Estado de Derecho reclama la justiciabilidad plena de cuestiones constitucionales como la que aquí se trata. En tal sentido, la revisión de la constitucionalidad de las leyes fiscales, como de tantas otras, importa el contralor de la supremacía de la Ley Fundamental, potestad de la cual no puede abdicar

bajo ningún concepto la magistratura judicial, ni siquiera invocando que las propuestas revisten cuestiones privativas de otros poderes».

En las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Perú, en el año 1993 en el tema 1 «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo» se recomendó en el numeral 1 «La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica;» en el numeral 2 «La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica;» en el numeral 3 «Un poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica;» en el numeral 4 «La supresión de la regla «solve et repete» y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado son necesarios para la igualdad de las partes;» en el numeral 5 «Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionatorias más favorables;» en el numeral 7 «Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta;» en el numeral 8 «La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades;» en el numeral 9 «La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre la materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del Poder Legislativo.»

En la XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Brasil, en el año 2000 sobre el Tema I. se recomendó:

En el numeral 1 «Ratificar las conclusiones adoptadas por el ILADT en Jornadas anteriores, en las Jornadas Luso- Hispano – Americanas y en las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos.»; en el numeral 2 «Los tratados y convenios internacionales de derechos humanos deberán tener en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el derecho nacional.»; en el numeral 3 «La norma constitucional posterior no puede derogar la norma de derecho internacional de derechos humanos previamente constitucionalizada, a menos de que la norma internacional pierda vigencia.»; en el numeral 4 «La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto a las obligaciones tributarios y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo.»; en el numeral 5 «Se debe adoptar formalmente un

estatuto del contribuyente, o código de defensa el contribuyente, dentro del Código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo entre otros.»; en el numeral 6 «La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria. 6.1 El poder reglamentario se subordina a la legalidad. La legalidad excluye el abuso de decretos-leyes y medidas de necesidad u urgencia dictados discrecionalmente por el Ejecutivo; 6.2 La retroactividad de la ley tributaria se opone a los derechos, garantías y principios constitucionales excepto la de la ley más benigna.»; en el numeral 7 «La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigualdad impuesto a quien la posea desigual.»

En las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Venezuela, en el año 2008, en las conclusiones sobre el Tema II, la resolución 3 expresa: «En el marco de los principios de justicia definidos constitucionalmente y respetando los principios conformadores de la imposición sobre la renta, caben diversas soluciones alternativas en aras de la simplificación, la eficiencia y las adaptación del impuesto al nuevo contexto de la globalización económica.»

En las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Uruguay, en el año 2018, en el Tema I. «Potestades en materia de ingresos y gastos públicos a distintos niveles de gobierno» se resolvió en el numeral 11 «Que debe apuntarse a establecer sistemas tributarios fundados en los principios de legalidad, de coherencia, eficiencia, seguridad jurídica y clara distribución de las potestades en materia de recursos y gastos.»

En la XXXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Guatemala, en el año 2022, en el tema «Tutela Judicial efectiva en materia tributaria» se resolvió «Ratificar la importancia de la «Carta de los derechos del contribuyente» del ILADT especialmente en lo relativo a la tutela administrativa y judicial efectiva como una expresión del avance en la formulación dogmática de los límites explícitos al ejercicio del poder tributario y en garantía de los derechos del contribuyente como fiel balance del equilibrio entre ambos sujetos, que integran la relación jurídico tributaria, no se puede caer en el extremo casuístico abandonando la esencia principista, que desarrolla no solo la doctrina del ILADT, sino que también se recoge en otros acuerdos, convenios y tratados, que definen el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.»

Que la Carta de los Derechos del Contribuyente del ILADT, aprobada en la XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Uruguay en 2018, enumera los principios del Derecho Tributario.

Que es relevante determinar si los países miembros del ILADT comparten principios constitucionales así como principios fundamentales, tanto generales como específicos, aplicables al Derecho Tributario;

Que es oportuno averiguar la posibilidad de construir un marco latinoamericano

común, a nivel de interpretación de los principios, que pueda ser útil para fortalecer la coherencia en la aplicación de los principios que rigen el derecho tributario, facilitando la ósmosis entre experiencias de los distintos países miembros del ILADT;

Que el análisis sistemático de los principios del Derecho tiene que considerar por un lado los principios fundamentales del Derecho, en su dimensión común a la tradición de los países del ILADT, y, por otro lado, sus corolarios en materia tributaria, así como los principios específicos del Derecho Tributario.

LAS XXXII JORNADAS DEL ILADT CONCLUYEN Y RECOMIENDAN

PRIMERO. Los principios fundamentales del Derecho regulan las herramientas del ordenamiento jurídico en cada Estado, fijan el marco en que sus instituciones operan para realizar el objetivo de justicia que caracteriza el Estado de Derecho, y soportan la producción de las fuentes normativas. Son principios fundamentales del Derecho la regla del Estado de Derecho, el principio de igualdad y los principios que rigen la protección de los derechos humanos.

SEGUNDO. La interpretación y aplicación de los textos normativos se hará con arreglo a los principios fundamentales del Derecho, a los principios generales del Derecho y a los principios que regulan el Derecho tributario, contenidos tanto en la Constitución de cada Estado y en sus Leyes, así como en su dimensión internacional y supranacional, no excluyendo la posibilidad de desarrollarlos en conformidad con su contenido implícito.

TERCERO. La interpretación y aplicación de los principios constitucionales deberá respetar los principios fundamentales en conformidad con la tradición común latinoamericana, asegurando coherencia con la regla del Estado de Derecho, con el principio de igualdad, así como con los principios que rigen la protección de los Derechos humanos.

CUARTO. Los principios específicos del derecho tributario deben desarrollar su contenido dentro del marco fijado por los principios fundamentales y por los principios generales del Derecho, para asegurar límites al poder del Estado, que logren un equilibrio entre los intereses colectivos y los derechos fundamentales individuales.

QUINTO. Los principios específicos del derecho tributario se interpretarán también con arreglo al contenido de las leyes de principios que los implementan, como la Ley General Tributaria, el Código Tributario y, en la medida en que tenga fuerza vinculante y esté reglada por Ley, la Carta de los Derechos de los Contribuyentes. En tanto que los principios contenidos en estas leyes presenten una relación directa con los principios constitucionales del Derecho tributario, su fuerza será equiparada, a nivel de interpretación, a la fuerza de los principios constitucionales.

SEXTO. La interpretación y aplicación de los principios materiales del derecho tributario deberán tener en cuenta también el marco constitucional común latinoamericano al menos en los temas de reserva de Ley, capacidad contributiva,

no confiscatoriedad y los principios que protegen la privacidad y los datos.

SÉPTIMO. La interpretación y aplicación de los principios formales del Derecho Tributario deberán tener en cuenta también el marco constitucional común latinoamericano al menos en los temas del debido proceso (incluyéndose en particular la motivación, la no difusión de datos anterior a la resolución definitiva del asunto, el acceso libre, la audiencia previa y la defensa efectiva dentro un plazo razonable) y la buena administración tributaria, tanto en el marco del procedimiento, como del proceso tributario.

OCTAVO. La interpretación y aplicación de los principios del Derecho tributario relativos a las sanciones, tanto administrativas como penales, deberán tener en cuenta también el marco constitucional común latinoamericano en materia de responsabilidad subjetiva (incluyendo la no aplicación de presunciones de dolo o criterios que no consideren la gravedad de la infracción y el aspecto personal).^[1]

NOVENO. En cualquier caso, en un marco de globalización de la fiscalidad y actuación cada vez más intensa de distintas organizaciones internacionales en esta esfera, es fundamental para los países miembros del ILADT reivindicar la plena vigencia de los principios fundamentales de Derecho aplicables a la materia tributaria, reconocidos expresa o implícitamente en su marco constitucional común, resignificarlos e interpretar estos nuevos fenómenos a partir de dichos principios.

Santiago de Chile, 15 de octubre de 2024

^[1] Se abstiene de votar la propuesta VIII. el señor Federico Antonio Serralta Tomellini (Argentina).

Tema II: Desafíos de la inteligencia artificial en el Derecho tributario moderno

**Jornada: XXXII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario- Santiago de Chile, octubre de 2024.**

Resolución Tema II. Desafíos de la inteligencia artificial en el Derecho tributario moderno.

En Santiago de Chile, el 18 de octubre de 2024, de conformidad con lo previsto en los artículos 5 y 6 del Reglamento de las XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se reúne la Comisión designada para el tratamiento del Tema II, integrada por:

Relator general: Fernando Serrano Antón

Argentina: Carlos Abeledo, Adolfo Iriarte Yanicelli, Mariano G. Mandri Taberero, Lucas Gutiérrez, Silvina Coronello, Isabel Esther Roccaro, Gabriela Tozzini.

Chile: Gonzalo Polanco

Costa Rica: Modesto Vargas Castillo.

España: Carlos Pedrosa López.

Italia: Francesco Montanari, Lorenzo del Federico, Filippo Cimino

México: Augusto Fernández Sagardi, Bertha Graciela Pompa García, Domingo Ruiz López.

Perú: María Julia Sáenz, Lourdes Castillo Crisóstomo, Renzo Chumacero Quispe.

Venezuela: Carlos Paredes.

VISTOS:

La relatoría general presentada por Fernando Serrano Antón.

Las relatorías nacionales presentadas por:

Argentina: Adolfo Iriarte Yanicelli; Brasil: Denise Lucena Cavalcante; Chile: Francisco Ossandón Cerda; Colombia: César Camilo Cermeño Cristancho; Costa Rica: Modesto Vargas Castillo; Ecuador: Paola Robalino; España, Carlos Pedrosa López; Italia: Francesco Montanari; México: Augusto Fernández Sagardi; Perú: María Julia Sáenz Rabanal; Portugal: Miguel Gonçalves Correia; y, Uruguay: Héctor López.

Y las comunicaciones técnicas presentadas por:

Argentina: Mariano G. Mandri Tabernero, Lucas Gutiérrez, Silvina Coronello, Isabel Esther Roccaro; Bolivia: Víctor Hugo Aramayo; Brasil: Alexandre Alkmim, Tácio Lacerda Gama; Chile: Eduardo Iribarra, Víctor Villalón; Colombia: Catalina García Cure y Luis Hernando Valero Vásquez; Ecuador: Victoria Adelina Montero Tamayo, Yael Elizabeth Fierro Guillén, María Denisse Izquierdo Castro y Maritza Tatiana Pérez Valencia; España: Begoña Pérez Bernabeu, Juan Jesús Martos, María Devesa Maciñeiras, Aurora Ribes Ribes, Francisco J. Magraner Moreno, Domingo García Núñez, Isabel Gil Rodríguez, José María Lago Montero, Luis Malvárez Pascual, Luis Toribio Bernárdez, Luz Ruibal Pereira, Mónica Siota Álvarez, Yohan Andrés Campos Martínez; Italia: Lorenzo del Federico, Marco Cedro, Filippo Cimino, Alessia Tomo, Caterina Corrado Oliva, Caterina Verrigni; México: Bertha Graciela Pompa García, Domingo Ruiz López, Israel Santos Flores; Perú: Lourdes Castillo Crisóstomo, Renzo Chumacero Quispe, Michael Morales Gamarra; Venezuela: Carlos Paredes.

Considerando

La Declaración Universal de Derechos Humanos, Naciones Unidas, Asamblea General de la ONU, Resolución 217A (III), Declaración Universal de Derechos Humanos, A/RES/217(III) (10 de diciembre de 1948)

El documento de Naciones Unidas, Asamblea General de la ONU, Resolución A/78/L.49, Aprovechar las oportunidades de sistemas seguros, protegidos y fiables de inteligencia artificial para el desarrollo sostenible (11 de marzo de

2024)

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, Organización de los Estados Americanos (OEA), Convención Americana sobre Derechos Humanos «Pacto de San José de Costa Rica», -, 22 Noviembre 1969.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Parlamento Europeo, Consejo de la Unión Europea y Comisión Europea, Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Unión Europea, 26 Octubre 2012.

El documento OECD (2014), Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective, OECD Publishing, París.

El documento OCDE (2020), Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria, OCDE, París.

El documento OECD (2022), Towards Seamless Taxation: Supporting SMEs to Get Tax Right, OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, París.

El documento UNESCO. (2021). *Recomendación sobre la ética de la inteligencia artificial*. París: Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura.

El Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial UE.

La Carta de Derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT);

Que, a lo largo de 64 años de Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) ha logrado desarrollar una importante doctrina tributaria sobre los derechos y garantías de los contribuyentes y sobre los principios aplicables en los procedimientos tributarios y en los procesos judiciales en materia tributaria.

Que el ILADT, a lo largo de sus Jornadas no había tenido oportunidad de analizar el impacto de la inteligencia artificial en el Derecho tributario moderno;

Las XXXII Jornadas del ILADT concluyen y recomiendan

PRIMERO. La evolución tecnológica de las Administraciones tributarias ha sido potenciada en la última década gracias a la implementación de múltiples herramientas digitales y, en especial, en los últimos años mediante la utilización de aplicaciones tecnológicas basadas en la inteligencia artificial y otras tecnologías emergentes. Sin embargo, hemos observado una cierta opacidad en la política comunicativa de las Administraciones tributarias de los distintos países miembros del ILADT y hemos llegado a la conclusión de que las Administraciones han pasado de publicitar el uso de la IA y su infalibilidad en la lucha contra el fraude fiscal, a prácticamente negar y no comunicar el uso de la IA. Esto impacta en los derechos y las garantías de los contribuyentes, por lo

que sería necesario una mayor transparencia en la información suministrada por las Administraciones tributarias.

SEGUNDO. Las Administraciones tributarias de los países miembros del ILADT siguen acudiendo a las tecnologías disruptivas para mejorar los servicios de información y asistencia tributaria, aunque también reconocen la importancia de mantener la asistencia presencial, para garantizar una atención adecuada a todos los contribuyentes. Ahora bien, parece que algunas Administraciones tributarias no han tomado conciencia del problema que plantea su digitalización sobre la vulnerabilidad de las personas afectadas por la brecha digital, por lo que sería conveniente tomar medidas para su inclusión.

TERCERO. La IA debe ser supervisada siempre por personas humanas, quienes revisen, cuestionen y validen o no las recomendaciones, sugerencias o predicciones que propone el sistema de IA. Las personas tienen que estar presentes en todas las etapas del desarrollo y uso de la IA, desde el primer momento de la recopilación de datos y la verificación de su calidad; pasando por la fase de tratamiento de la información, elección de las técnicas de IA a utilizar en cada proyecto, el proceso de entrenamiento y la calidad del sistema tras el mismo; y, finalmente, en la monitorización y evaluación del funcionamiento de cada proyecto. En definitiva, es necesario que las personas controlen y sean responsables del funcionamiento del sistema de IA en su conjunto y en cada una de sus fases.

CUARTO. Los sistemas de IA en las Administraciones tributarias del ILADT tienen que ser respetuosos con las personas, aplicando principios éticos y mecanismos de transparencia en el uso de la IA.

QUINTO. La metodología para la aplicación práctica de la IA en acciones concretas de las Administraciones tributarias tiene la función esencial de asegurar la calidad y la gobernanza de estas acciones. Así, la metodología deberá identificar la especificación de requisitos; el análisis de riesgos y las medidas de ciberseguridad y protección de datos a considerar; un análisis de viabilidad; las decisiones de diseño; la validación de resultados; y, la puesta en producción.

SEXTO. Cualquier sistema de IA debe cumplir con un marco legal que al menos cumpla con:

- La protección de datos en relación con la recopilación y procesamiento de información.
- La verificación de que las fuentes de los datos sean fidedignas y contengan información vigente, actualizada y no sesgada.
- La comprobación de que los datos sean completos y representen, en la proporción adecuada, todo el universo sobre el que actuará el sistema de IA; que sean exactos y no contengan errores; y, que cuenten con la vigencia temporal requerida.
- La prevención, detección y corrección de eventuales sesgos que pudieran estar contenidos en los datos, garantizando también la privacidad y seguridad de los datos que se utilicen, especialmente cuando pudieran involucrar

información de carácter personal.

- Las actividades ordinarias de seguridad informática y control por las unidades de auditoría interna y agencias externas independientes, así como la creación de registros de algoritmos.
- La cooperación entre autoridades fiscales, los legisladores, desarrolladores tecnológicos, contribuyentes y otros agentes.

SEPTIMO. Las Administraciones tributarias en el uso de la IA y tecnologías emergentes deben promover y asegurar el cumplimiento de los siguientes principios:

- Responsabilidad: el uso de una IA responsable, ética, confiable y respetuosa con los derechos fundamentales de las personas.
- Seguridad y Gobierno de la IA: Dotar de una metodología específica para abordar el desarrollo y el uso de sistemas de IA. A través de la misma se conseguirá asegurar la calidad y la gobernanza de las acciones que empleen tecnologías cuyo uso de la IA pueda afectar a los derechos y garantías de los contribuyentes; al cumplimiento del marco jurídico y ético; o, al de los principios.

OCTAVO. La integración de la IA en los países ILADT puede generar oportunidades reveladoras para las autoridades fiscales, pero, en todo caso, su uso debe quedar sujeto al cumplimiento de estándares de transparencia, equidad y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Por ello, la regulación normativa de la gobernanza de datos en el contexto tributario se convierte en un elemento nuclear para asegurar la protección de la privacidad y seguridad de la información personal y financiera de los contribuyentes. Las políticas de gobernanza de datos deben ser robustas y claras para garantizar la eficiencia en las Administraciones tributarias y la prevención del fraude fiscal, sin que ello implique una vulneración a los estándares legales vigentes sobre el tratamiento y seguridad de los datos personales.

NOVENO. Es evidente que los datos tributarios asumen un valor estratégico, reconociendo su papel fundamental en la promoción de eficiencia de la Administración tributaria. Sin embargo, los datos tributarios presentan un sinfín de variables complejas a tener en cuenta en su tratamiento a nivel legal y tributario. Por ello, resulta fundamental que los contribuyentes puedan tener acceso a los datos que sobre ellos poseen las Administraciones tributarias, a los efectos de controlar la veracidad, integridad y calidad de los mismos; así como, conocer el perfil de riesgo asignado a fin de poder impugnarlo llegado el caso.

DECIMO. Este desarrollo tecnológico ha de respetar los derechos de los contribuyentes que deben ser actualizados, resignificados, reforzados y completados con nuevos derechos y garantías que nacen de las nuevas relaciones y entornos digitalizados que se enmarcan en el actual uso masivo y estratégico de datos por las Administraciones tributarias. En este contexto, el uso de la IA no puede menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes.

UNDÉCIMO. La transparencia en el uso de la IA se establece como un principio fundamental. Los contribuyentes deben tener la capacidad de comprender cómo

se toman las decisiones que les afectan, especialmente aquellas que tienen el potencial de influir en sus obligaciones fiscales o en la evaluación de sus declaraciones de impuestos. Esto implica que las Administraciones tributarias deben no solo utilizar algoritmos justos y objetivos, sino también han de ser capaces de explicar de manera comprensible los criterios y procesos mediante los cuales la IA llega a sus conclusiones. Los derechos fundamentales contenidos en la CEDH, en el Pacto de San José y los principios constitucionales exigen a las Administraciones tributarias la transparencia y explicabilidad algorítmica.

DÉCIMOSEGUNDO. El derecho fundamental a una tutela administrativa y judicial efectiva no tolera la indefensión y exige respetar los principios de audiencia, contradicción e igualdad de armas procesales. Esto debe imponer límites al uso de tecnologías de IA en los procedimientos de las Administraciones tributarias, ya que los actos administrativos adoptados con su apoyo deben asegurar el derecho a la revisión administrativa y jurisdiccional. En ese contexto, dichos principios, junto con la motivación de los actos, operarán entonces en toda su extensión y bajo el criterio del órgano jurisdiccional competente en el marco de la legalidad procesal vigente.

DÉCIMOTERCERO. La legislación en vigor no ofrece una adecuada respuesta a los desafíos que plantea la IA en el campo tributario. Se demanda una acción más definida, que permita combatir las *black boxes* (cajas negras) de los algoritmos. Esta decidida actuación legislativa debería reforzar los derechos existentes e incorporar nuevos derechos y garantías que contrarresten la potencialidad dañina de la IA, tales como el derecho de acceso al algoritmo, el derecho a la evaluación de impacto del algoritmo, el derecho a alegar contra el algoritmo, el derecho de oposición a la elaboración de perfiles, el derecho a la motivación específica de la decisión automatizada, el derecho a conocer el uso de la IA en los actos administrativos, entre otros.

DÉCIMOCUARTO. La utilización de sistemas de IA en el ámbito de la justicia cuenta con experiencias en algunos países del ILADT. Estos sistemas pueden contribuir a mejorar tiempos de respuesta, disminuir la litigiosidad y eliminar ineficiencias del sistema de recursos en el ámbito de los tributos. Pero, como contrapartida; primero, debe delimitarse a servir de apoyo en la toma de decisiones y siempre que dichas decisiones sean supervisadas por personas; segundo, en el caso de que se dictasen resoluciones judiciales basadas en IA deben ser objeto de una revisión humana posterior.

DÉCIMOQUINTO. Se debe garantizar el principio de igualdad a los efectos de evitar la segmentación injustificada y la discriminación arbitraria respecto de las personas en la configuración de los algoritmos y evitar los sesgos de la programación por humanos, tanto en los datos para entrenar el modelo, como en el diseño de la aplicación y algoritmos en los procedimientos y procesos tributarios. Ante los desafíos de la IA Generativa, resulta necesario asegurar la protección de los datos personales, privacidad y propiedad intelectual. Para ello, los requerimientos al sistema de IA deben ser realizados por humanos o

dentro de una aplicación informática diseñada para tal efecto, garantizando el anonimato de los datos.

DÉCIMOSEXTO. Es necesario revisar los límites al uso de las técnicas *behavioural insight* (técnicas conductuales) y sus cajas de herramientas, pues muchas de las medidas implementadas revelan grandes contradicciones con toda la gama de derechos humanos, fundamentales, constitucionales, y sobre los derechos digitales y los neuroderechos. En especial, en el caso de los resultados ofrecidos por las técnicas conductuales, las Administraciones Tributarias deben asumir la responsabilidad de confrontar sus propias desviaciones y sesgos.

Las conclusiones y recomendaciones fueron aprobadas por la unanimidad de los integrantes de la Comisión de Resoluciones designada de conformidad al artículo 6 del Reglamento de las Jornadas, mencionados al comienzo.

INVITACIÓN CONGRESO INTERNATION AL FISCAL ASSOCIATION

LISBOA, PORTUGAL 5-9 OCTUBRE 2025

Dear IFA friends,

It is with great enthusiasm that we welcome you all to the 77th IFA Congress 2025, taking place in Lisbon between the 5th and the 9th of October.

Lisbon will once again host an IFA Congress, almost 60 years after the first IFA Congress held in Portugal!

IFA Congresses are the most important yearly events in tax matters, gathering experts from around the world and offering them a venue to discuss the latest tax developments.

This year's Congress will have two exciting Main Topics: «Residence of legal entities for corporate income tax purposes» and the «Improper use of tax treaties from the source state perspective».

Moreover, and in addition to the IFA signature seminars (IFA/OECD, IFA/EU and recent developments), we will have stimulating discussions focusing on topics such as the role of intermediaries in planning, avoidance and evasion, taxation and ESG, transfer pricing and intra-group services, latest developments in Pillar II, and wealth taxation and tax fairness.

The Congress will be held at the Lisbon Convention Centre, located in one of the most prestigious areas of the city: Belém.

This is also where the President of the Republic has his official residence. So, you will surely be in good company.

And you will just be a couple of steps away from the Tagus river.

You will also find the iconic Jeronimo's Monastery, the Monument of the

Discoveries, the Belém Tower, ... and the original shop where «pastéis de Belém» (the Portuguese custard pies) were invented, all nearby!

You can expect a variety of cultural and social activities designed to give all the attendees and accompanying persons a great stay in Lisbon city and Portugal.

And we will not forget to show the best of Portuguese traditions and, most importantly, the best fado performance you will ever experience.

All is set for you, with the hope and expectation that you will consider the Lisbon Congress as the best-ever IFA congress!

You are very welcome!

Rogério Fernandes Ferreira

Valor de la Unidad Tributaria

Año	Núm. Gaceta Oficial	Fecha Publicación	Valor U.T
2024	42.623	08/05/2023	Bs. 9,00
2023	42.623	08/05/2023	Bs. 9,00
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	24/02/2017	300 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

10/ 2024 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.
- Uso y Aplicación de la Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias. 8 Ed. Digital, **XXXI**, Ed. Ordinaria, (2022), 9-32.
- ARENAS, Laura.
- Regulación Legal de la Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria y su Aplicación en Venezuela. 9 Ed. Digital, **XXXII**, Ed. Ordinaria, (2023), 34-61.
- 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 Gaseosos. **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 Esmel

- ralda.
- 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 pe-riodo 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 Griselda
- *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, Hilário Alonso.
- *La Presentación extemporánea de la Declaración Sucesoral The Untimely Presentation from the Declaration Probate. XXV, (2016), 9-30.*
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald.
- *Armonización Tributaria en el marco de la decisión 40 del Acuerdo de Cartagena. II, (diciembre 1996), 23-42.*
- FALCÓN Y TELA, Ramón.
- *Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria. III, (julio 1997), 65-80.*
- FARRERAS R., 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 BALSAL, Rafael y SALVATO DE FIGUEROA, Silvia.
- *Ingresos fiscales y tributación no petrolera en Venezuela.* **I**, (junio 1996), 173-242.
- GARNICA, Onéximo.
- Los concordatos tributarios. **V**, (junio 1998), 61-68.
- GARNICA PRATO Onéximo.
- Las Contribuciones especiales en el Ordenamiento Tributario Venezolano. **XI**, (2001), 27-50.
- GIL OCHOA, Marianna Elizabeth.
- La Entelequia de la Ejecución de Sentencias de condena en contra de la Administración Tributaria en el Contencioso Tributario. **XXI**, (2011), 23-51
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “El impuesto sobre la renta de las personas físicas como tributo descentralizado en España”. **XIX**, (2010), 89-126.
- GIL RODRÍGUEZ, Isabel.
- “La elaboración de los informes técnicos económicos en las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”. **XXI**, (2012), 53-86.
- GOMAR, Juan Ignacio.
- *Una perspectiva de la financiación municipal española.* **VIII**, (diciembre 1999), 211-226.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El Ingreso de Venezuela al Merco-sur: Implicación en el ámbito aduanero y comercial.* **XX**, (2011), 11-28.
- GONZÁLEZ GLARZA, José Luis y PULGAR, Aida.
- *El principio Solve Repete: La derogación del Artículo 133 de la Ley Orgánica de Aduanas Venezolanas.* **XXI**, (2011), 11-22.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio.
- *Medios de defensa del Contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta.* **I**, (junio 1996), 49-58.
- GONZALEZ GARCIA, Eusebio.
- Efectos de la Ley del Presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario. **XI**, (2001), 23-25.
- GONZÁLEZ S, Manuel.
- *Algunos aspectos jurídico-financieros de las ayudas comunitarias.* **III**, (julio 1997), 203-220.
- GONZÁLEZ TAMAYO, Jorge Luis.
- Conexiones entre Fiscalidad y Medio Ambiente. **XII**, (2002-2003), 169-190.
- GUEVARA, Eduardo.
- *La Renta Extrafiscal en la Representación Bancaria.* **IX**, (enero 2000), 9-16.
- GUERVOS MAILLO, María Ángeles.
- *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental.* **I**, (junio 1996), 155-170.
- GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo.
- *Aspectos positivos del federalismo fiscal de Venezuela y España.* **I**, (junio 1996), 71-100.
- GUEVARA, Rubén Eduardo.
- Algunas notas sobre el régimen fiscal del juego en Venezuela. **III**, (julio

- 1997), 165-176.
- GUEVARA, Eduardo.
- Opciones tributarias para los estados y municipios en el proceso de descentralización. **V**, (junio 1998), 89-110.
- HERNANDEZ F, Ridelis Ch.
- *Tributación Regional y Autonomía Fiscal en el Estado Zulia*. **IX**, (enero 2000), 199-212.
- HERRERA, Pedro Manuel.
- El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia en España. **V**, (junio 1998), 69-86.
- HORTOLA RODRIGUEZ, José Eduardo y PALACIOS VILLALBA, Leonardo E.
- El Sistema Tributario Municipal y la Voracidad Fiscal. **X**, (2000), 171-177.
- JAIME GUERRERO, Yolanda.
- La experticia en el Recurso Contencioso Tributario. **XV**, (2005), 13-26.
- LAGO MONTERO, José María.
- Procedimientos para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del estado legislador en materia Tributaria. **XIX**, (2010), 127-138.
- LARRAZABAL M., Ernesto.
- La Renta Mundial en la Legislación Tributaria Venezolana y su Vinculación con el Principio de Territorialidad. **XVI**, (2005), 63-108.
- LEJARZA A., Jacqueline T.
- *La cláusula de descentralización territorial como fuente del poder tributario derivado a favor de los estados federados*. **I**, (junio 1996), 101-118.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La transferencia de beneficios al exterior*. **I**, (junio 1996), 21-36.
- LEÓN ROJAS, Andrés Eloy.
- *La Imposición de las Rentas de las Empresas en las Zonas de Integración*. **II**, (diciembre 1996), 105-130.
- LIFSCHITZ, Nora Beatriz.
- *Capacidad contributiva y fines extrafiscales de la Tributación*. **VII**, (junio 1999), 47-64.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Ética Social y Cultura Tributaria*. **III**, (julio 1997), 13-24.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *La deuda pública en el contexto de libre mercado y su efecto en la tributación*. **I**, (junio 1996), 143-154.
- LÓPEZ, Carmen Adela.
- *Reforma del Estado y Tributación*. **V**, (junio 1998), 111-122.
- LÓPEZ, Jaime Nicolás.
- *Naturaleza de actas en la comprobación de obligaciones fiscales*. **V**, (junio 1998), 123 -134.
- MALAVE GONZALEZ, Beltrán Enrique.
- *La Emisión de Facturas y otros Documentos equivalentes (Régimen Jurídico Tributario Venezolano)*. **X**, (2000), 49-71.
- MANTILLA G, Samuel E.
- *Tributación en la Era Digital*. **IX**, (enero 2000), 37-62.
- MARÍN, Yajaira.
- *Consideraciones sobre el Régimen Impositivo del Impuesto sobre la Renta en el Sector Agropecuario*. **II**, (diciembre 1996), 221 -232.
- MAVAREZ BRAVO, Raymar.
- *Acerca de la Tributación en el comercio Electrónico*. **XVII**, 11-22
- MAZA LABRADOR, Xiomara.
- *La Cultura Tributaria*. **VI**, (diciembre 1998), 33-42.
- MEJIAS BETANCOURT, José Amando.
- *La Naturaleza Tributaria del Aporte "Banavih"*. **XVIII**, (2009), 83-100.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La estructura del procedimiento de fiscalización y determinación en el Código Orgánico Tributario*. **XIX**, (2010), 193-212.
- MEJÍA BETANCOURT, José Amando.
- *La Exoneración Tributaria*. **XXII**, (2013), 91-132.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *El esquema de la tributación agrícola*

- en Venezuela es lesivo para la seguridad alimentaria. **IV**, (diciembre 1997), 93-104.
- MENDOZA D., Gerardo.
- *Resultados de un diagnóstico de campo confirmativo de la confiscatoriedad y regresividad de la Ley de ICSVM en las empresas agropecuarias*. **VI**, (diciembre 1998), 231-254.
- MENDOZA, Gerardo.
- *Contabilidad Agropecuaria. Costos Ganaderos e Implicaciones Tributarias*. **IX**, (enero 2000), 113-121.
- MENDOZA PÉREZ, Luis.
- *Las competencias exclusivas en el marco de la descentralización: incidencia tributaria en la Gobernación del Estado Táchira (Venezuela)*. **VI**, (diciembre 1998), 63-78.
- MERINO, Alberto.
- *La Interrupción de las actuaciones inspectoras y sus efectos sobre la prescripción tributaria en el derecho español*. **IV**, (diciembre 1997), 37-46.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio de la generalidad en materia tributaria*. **II**, (diciembre 1996), 155-176.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *Régimen jurídico de las ayudas y subvenciones públicas y transferencias presupuestales, el caso de España y México*. **III**, (julio 1997), 179-202.
- MIRANDA PÉREZ, Armando.
- *El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal*. **V**, (junio 1998), 25-44.
- MIRANDA, Armando.
- *El principio constitucional de igualdad en materia fiscal (Especial referencia al caso español)*. **VIII**, (diciembre 1999), 157-184.
- MOJICA, Pedro O.
- *La Expresión «requisitos» del párrafo segundo del artículo 92 del Reglamento de los Regímenes Especiales, referida a la base imponible en aduanas*. **II**, (diciembre 1996), 263-276.
- MOLINA ROSALES, Hillary Gabriela
- *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
- MORA ESPAÑA Nick, VILLALBA G. Leonardo E.
- *Evaluación de los indicadores de calidad de datos en los riesgos de financiamiento implícito en las empresas con vinculación venezolanas producto de las diferencias entre mercados geográficos*. 10 Ed. Digital, **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024) 9-35
- 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.
- NAVAS AMPARO, Pedro Brigido
- La Licitud Presuntiva en el hecho Imponible del impuesto Municipal sobre Actividades Económicas en Venezuela. 9 Ed. Digital, **XXXII**, Ed. Ordinaria, (2023), 9-33.
- NAVAS AMPARO, Pedro Brigido
- Juridicidad de la imposición a los Flujos Financieros Ilícitos desde la Racionalidad Tributaria Latinoamericana. 10 Ed. Digital, **XXXIII**, Ed. Ordinaria, (2024), 71-99.
- 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.
- PAGÉ 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 resaltantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir...* **VII**, (junio 1999), 139-194.
- PULGAR LEÓN, Aidé y GONZÁLEZ GALARZA, José Luis.
- Improcedencia del cobro de los intereses moratorios en la admisión temporal. **XIX**, (2010), 65-88.
- PULGAR, Lissbeth.
- *Los Tratados sobre doble imposición en las negociaciones internacionales de inversión*. **VII**, (junio 1999), 195-204.
- PLAZAS, Mauricio A.
- *Los Tributos vinculados*. **VIII**, (diciembre 1999), 41-92.
- RAMÍREZ VAN DER VELDE, Alejandro.
- Amparo tributario o tributos amparados en el impuesto a las ventas al mayor. **III**, (julio 1997), 43-50.
- RANGEL GUERRERO, Christi.
- Instrumento fiscales al servicio del ambiente. Una opción postergada en Venezuela. **XIII**, (2004), 133-154
- RIGHETTINI, T. y GUTIÉRREZ, V.
- Gravabilidad de los enriquecimientos generados por los bonos Brady. **III**, (julio 1997), 135-148.
- RIOS HERNÁNDEZ, Wilman José.
- El Cobro Ejecutivo en el Nuevo Código Orgánico Tributario Venezolano (2014) y la Inminente Violación de Derechos Constitucionales 3 Ed. Digital, **XXVI** Ed. Ordinaria, (2017), 21-37.
- RIVAS NIETO, Estela.
- La configuración Jurídico-Tributaria de los Aranceles Notariales y Registrales. **XII**, (2002-2003), 147-167.
- RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary y PÉREZ HERRERA, Pablo José.
- Régimen jurídico tributario de la exención del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. **XIX**, (2010), 213-238.
- RIVERA MORALES, Rodrigo.
- El Proceso Ejecutivo Fiscal. **XIX**, (2010), 289-318.
- ROA Ingrid, VILLALBA G. Leonardo E.
- *Gestión del Conocimiento en Precios de Transferencia y Economía Digital*. 10 Ed. Digital, **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 37-69.
- 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 Aplicable al Comercio Electrónico Internacional con Referencia al Impuesto al Valor Agregado 8 Ed. Digital, XXXI*, Ed. Ordinaria, (2022), 33-53.
- SÁNCHEZ, Estefany.
- *La Acción 1 y los Pilares Del mi: un Análisis Estructural de los Desafíos Fiscales Derivados a la Digitalización en el Marco del Proyecto BEPS 9 Ed. Digital, XXXII*, Ed. Ordinaria, (2023), 63-80.
- SÁNCHEZ, Indira.
- *La figura de la analogía en la exención tributaria. IV*, (diciembre 1997), 47-68.
- SÁNCHEZ M., Marinés.
- *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.
- THEOHAROLOU, 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 Gerencia 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: Lineamientos 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 Desirre.
- Impacto de las Perspectivas de Producción de Conocimiento sobre las Ciencias Administrativas. **XXV**, (2016), 31-37.

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

- ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- Constitucionalidad de la Resolución N° 32 emanada del Superintendente Nacional Tributario. **XII**, (2002-2003), 447-462.
- CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO.
- Recurso de Revisión Interpretación del artículo 136 del Código Orgánico Tributario, **XIV**, (15/11/2004), 252-267.
- CONSEJO JURISPRUDENCIAL DE SANTIS RAMOS GABRIEL
- El Principio de la Legalidad Tributaria en la fijación de las Tasas por los Servicios Registrales y Notariales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, **XIV**, del 14 de septiembre 2004), 324-330.
- DECRETO LEY DE REGISTRO PUBLICO Y DEL NOTARIADO.
- Nulidad por inconstitucionalidad Art. 15 Constitucionales los Art. 14, 62 y 66, **XIV**, (14/09/2004), 299-323.
- FRANQUEO POSTAL.
- Precio Público y no Tributo, Resoluciones 389 y 390 del 05/12/1994 dictadas por el entonces Ministerio de Transporte y Comunicaciones, Nulidad por inconstitucionalidad, **XIV**, (05/08/2004), 268-298.
- GUEVARA, Eduardo.
- Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **IX**, (enero 2000), 251-269.
 - Extracto de Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia. **X**, (2000), 191-228.
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.
- El rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no es sanción sino requisito de admisibilidad. **XII**, (2002-2003), 558-575.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-RETENCIONES.

- Intereses Moratorios (Apelación prodecendencia 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 CIERRE DE ESTABLECIMIENTO

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

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE INSTANCIA Y DEL TRIBUNAL SUPRE-MO 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, Comerico. **XX**, (2011), 152-162.
- SENTENCIA 00108
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Domesa. **XX**, (2011), 162-170.
- SENTENCIA 00145
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Seguros Pirámide C.A. **XX**, (2011), 171-179.
- SENTENCIA 00163
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Diageo de Venezuela C.A. **XX**, (2011), 180-192.
- SENTENCIA 00358
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Siderúrgica del Turbio (SIDETUR) S.A. **XX**, (2011), 192-201.
- SENTENCIA 1771
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Fondo de Ahorro obligatorio de Vivienda. **XXI**, (2011), 101-129.
- SENTENCIA 01848
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Bonos por metas alcanzadas **XXI**, (2011), 130-139.

- SENTENCIA 00001
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Prerrogativas y privilegios para la República **XXI**, (2012), 139-146.
- SENTENCIA 00089
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Recaudo de Impuesto por salida al exterior. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA 00536
- Sala Político Administrativo. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Multa debe ser calculada a la Unidad Tributaria. **XXI**, (2012), 146-160.
- SENTENCIA N° 002-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Dieta Olalde, C.A. **XXII**, (2013) 155-175.
- SENTENCIA N° 003-2013
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Area Metropolitana de Caracas. Caso Carga Priserca, C.A. **XXII**, (2013) 176-183.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Corimon Pintura, C.A. **XXII**, (2013) 184-193.
- SENTENCIA N° 063-2013
- Tribunal Supremo de Justicia. Caso Productos Alimenticios Las Acacias, C.A. **XXII**, (2013) 194-198.
- SENTENCIA N° 105
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso de Hidrocarburos. **XXII**, (2013) 198-217.
- SENTENCIA N° 441
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Agropecuaria Flora, C.A. **XXII**, (2013) 218-224.
- SENTENCIA N° 498
- Sala Constitucional. Tribunal Supremo de Justicia. Caso Cámara de la Industria Venezolana de Especies Alcohólicas (CIVEA). **XXII**, (2013) 225-233.
- SENTENCIA N° C-196/04
- Sentencia Cadbury Schweppesplc. y Cadbury Schweppes Overseas LTD/ Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006. **XXII**, (2013) 233-235.
- SENTENCIA N° 00257
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Venezolano de Crédito, S.A. Banco Universal. **XXIII**, (2014), 66-79.
- SENTENCIA N° 278
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar e Inversiones Triven S.A. **XXIII**, (2014), 79-105.
- SENTENCIA N° 00815
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional vs. Tamayo & CIA., S.A. **XXIII**, (2014), 105-125.
- SENTENCIA N° 00979
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Reyco 9000 Ingeniería, C.A. **XXIII**, (2014), 125-137.
- SENTENCIA N° 01013
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. **XXIII**, (2014), 137-147.
- SENTENCIA N° 68
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Nulidad por Inconstitucionalidad del artículo 46 del Código Orgánico Tributario. **XXIII**, (2014), 147-165.
- SENTENCIA N° 00381
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Fisco Nacional. Traspasos de mercancías, se consideran como un retiro desincorporación de bienes, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de los

- años 1999 y 2002. **XXIV**, (2015), 128-133.
- SENTENCIA N° 00543
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Readmisión del expediente judicial de la División de Recaudación de la Gerencia Regional de Tributos Internos. **XXIV**, (2015), 134-142.
- SENTENCIA N° 335
- Sala Penal. Tribunal Supremo de Justicia. Los funcionarios militares pertenecientes al Resguardo Nacional Aduanero y Tributario no son competentes para practicar fiscalización ni para levantar actas o emitir multas. **XXIV**, (2015), 143-149.
- SENTENCIA N° 00706
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. Requisitos de la deducibilidad del gasto para determinar el Impuesto sobre La Renta por concepto de obsequios de mercancía. **XXIV**, (2015), 150-159.
- SENTENCIA N° 00814
- Sala Político-Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia. La graduación de las sanciones de multa en las que se verifique la existencia de circunstancias atenuantes y/o agravantes deberá hacerse de forma prudencial y conforme a los parámetros. **XXIV**, (2015), 159-170.
- TIMBRE FISCAL COMPETENCIAS.
- Prevalencia de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano sobre el Decreto Ley de Timbre Fiscal y la Ley de Timbre Fiscal del Estado Miranda. **XII**, (2002-2003), 462-498.
- TIMBRE FISCAL INCONSTITUCIONALIDAD.
- Nulidad por inconstitucionalidad de los Artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas. **XII**, (2002-2003), 499-537.
- TIMBRE FISCAL COMPETENCIA.
- Ley de Timbre Fiscal del Estado Var-
 - gas prevalece sobre el Decreto - Ley de Timbre Fiscal. **XII**, (2002-2003), 537-557.
- TRIBUTACION A EMPRESAS PETROLERAS.
- Interpretación vinculante de los artículos 304, 156 y 180, primera parte, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, **XIV**, (04/03/2004), 169-223.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1994-95. **I**, (junio 1996), 299-319.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **II**, (diciembre 1996), 345-367.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1995-96. **III**, (julio 1997), 273-286.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia dictadas en 1996-97. **IV**, (diciembre 1997), 177-194.
- VAN DER VELDE HEDDERICH, Ilse.
- Extracto de Sentencias de la Sala Político-Administrativa Especial 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 enca-

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

LIDAD.

- Nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 34 y 35 de la ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 12/12/2005). **XVI**, 341-344.

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 deduci-

bles 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 racione 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

- Irrecorrible 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.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Regulación de competencia solicitada por el Instituto Puerto Autónomo de Puerto Cabello, hoy Bolivariana de Puertos, S.A. (Bolipuerto) en fecha 6 de marzo de 1997, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 71 del Código de Procedimiento Civil. 9 Ed. Digital. **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023). 83-90.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- La Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento del pago al contribuyente o sus responsables solidarios de manera indistinta. Responsabilidad solidaria. Código Orgánico Tributario 1994. 9 Ed. Digital. **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023). 91-100.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Constitucionalidad del Caracter Orgánico de la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios, sancionada por Asamblea Nacional en Sesión Ordinaria del 18 de julio de 2023. 9 Ed. Digital. **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023). 101-129.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Improcedencia del impuesto Municipal sobre Actividades Económica, sobre los ingresos financieros, ingresos por arrendamiento, venta de acciones y dividendos por ser de naturaleza civil y por tanto compe-

tencia del Poder Público Nacional 9 Ed. Digital. **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023), 128-133.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Es procedente el cobro del aseo urbano por parte de las alcaldías y se reconoce la potestad administrativa que gozan los municipios para adoptar las medidas que sean necesarias en caso de incumplimiento, 10 Ed. digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 103-120.

SALA CONSTITUCIONAL

- El principio de legalidad tributaria no constituye un derecho que pueda ser protegido mediante amparo, 10 Ed. digital, **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 120-133.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Las instituciones educativas de la

iglesia católica, como la Universidad Católica del Táchira (UCAT), están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), en virtud de su condición de personas jurídicas públicas que le confiere el Concordato suscrito entre la Santa Sede y la República de Venezuela (1964). Exención del Impuesto sobre la Renta a favor de la Universidad Católica del Táchira, 10 Ed. digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 133-145.

SALA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

- Nulidad de acto administrativo sancionatorio por falta de firma del funcionario competente, 10 Ed. digital, **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 145-157.

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. **I**, (junio 1996), 323-323.

* 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.

- 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 litigio-
sos 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 investi-

- gación en Ciencias Fiscales. **IV**, (diciembre 1997), 197-197.
- Tasas de interés promedio de los seis principales Bancos Comerciales en Venezuela, (excluidas tasas preferenciales). **XIII**, (enero 1997 a junio 2004), 257.
 - Tasas de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIII**, (junio 1997 a junio 2004), 258.
 - Tasas de interés Promedio de los seis principales Bancos Comerciales. **XIV**, de enero 1997 a diciembre 2004, 382-382.
 - Tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses de las Prestaciones Sociales. **XIV**, de junio 1997 a diciembre 2004, 383-383.
 - Texto de la ponencia presentada por el autor en los actos commemo-rativos del “70 aniversario della Rivista Diritto e Prática Tributaria”, Génova, julio 1999”. **VIII**, (diciembre 1999), 395-401.
 - Valor de la Unidad Tributaria vigente. **XIII**, (2004), 258.
 - Valor de la Unidad Tributaria. **XIV**, (1994-2004), 384-384.
 - XXIª Jornada Colombiana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
 - XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 378-378.
 - XIXª Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **II**, (diciembre 1996), 379-379.
 - XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. **IV**, (diciembre 1997), 198-198.
 - IV Jornada venzolana 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 IFA 2019 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.
- Resolución Técnica Aprobada en la Asamblea General del CIAT, N°57. 9 Ed. Digital **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023), 137-139.
- Valor de la Unidad Tributaria. 9 Ed. Digital **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023), 141-141.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario XX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario «Tributación Petrolera» 9 Ed. Digital **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023), 141-141.
- International Fiscal Association IFA 2024 Annual Congress. 9 Ed. Digital **XXXII** Ed. Ordinaria, (2023),141-141.
- Resolución Técnica aprobada en la Asamblea General del CIAT N° 58, 2024. 10 Ed. Digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 161-163.
- Tema I: Los principios fundamentales del Derecho Tributario y su evolución en el mundo globalizado XXXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Santiago, Chile, 2024. 10 Ed. Digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 164-169.
- Tema II: Desafíos de la inteligencia artificial en el Derecho tributario moderno Jornada: XXXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario- Santiago de Chile, octubre de 2024. 10 Ed. Digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 169-175.
- Invitación Congreso International Fiscal Association. 10 Ed. Digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 175-176.
- Valor de la Unidad Tributaria. 10 Ed. Digital **XXXIII** Ed. Ordinaria, (2024), 177-177.

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@ucat.edu.ve, joliverosm@gmail.com
6. Los autores deberán firmar una autorización (en un formato que remitirá a tal efecto) donde se especifica el derecho que tiene la revista, y por ende, la Universidad Católica del Táchira, de reproducir el artículo en este medio de comunicación, sin ningún tipo de retribución económica o compromiso de la Universidad con el autor o los autores, entendiéndose éste como una contribución a la difusión del conocimiento y/o desarrollo tecnológico, cultural o científico de la comunidad o del país en el área en que se inscribe.
7. Cuando se envíen textos que estén firmados por más de un autor, se presumirá que todos los autores han revisado y aprobado el original enviado.
8. Se reserva el derecho de hacer las correcciones de estilo que se consideren convenientes, una vez que el trabajo haya sido aceptado por el Consejo de Redacción para su publicación.
9. Los artículos serán analizados por un Comité de Árbitros y por un Consejo de Redacción. El cumplimiento de las normas no garantiza su publicación, si el trabajo no es aprobado por estas instancias.
10. La Universidad Católica del Táchira, el editor y el Consejo de Redacción de la revista, no se responsabilizarán de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus respectivos artículos.
11. La UCAT se reserva el derecho de distribuir el contenido de la revistas en su página web o en otras páginas de contenido académico o científico.

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

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

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

A. Books

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

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

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

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

B. Subsequent quotations of the same book

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

C. Collective Works

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

D. Journals

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

E. Subsequent quotations of the same article

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

F. Quotation of jurisprudence:

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

G. Quotation of oral testimonies and interviews

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

F. Rodríguez. Entrevista, 30/03/1999.

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

H. Quotation of web pages

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

a. General quotation:

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

b. Special quotation:

- Tatiana B. de Maekelt: La Ley de Derecho Internacional Privado <http://zur2.com/users/fipa/objetivos/leydipl1/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@ucatan.edu.ve, or to the e-mail of the director of the journal:
 - Revista Tachirensis de Derecho: Prof. José Luis Villegas villegas@ucatan.edu.ve
 - Revista *Tributum*: Prof. Jesús Manuel Oliveros joliveros@ucatan.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	10 / 2024 Versión Digital
--	----------------------------------

Revista Tributum 2024
de la Universidad Católica del Táchira
San Cristóbal - Venezuela



UCAT Edición Impresa hasta la N° 23 / 2014
Edición Digital N° 10 / 2024