
JURISPRUDENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Extracto de sentencias de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario

Recopilada por Roberta Núñez Díaz y Andrés Halvorssen Villegas

Fecha: 07 de julio de 2014

Expediente: 3105

Sentencia: 1361

Caso: JOHNSON & JOHNSON DE VENEZUELA, S.A.

Tribunal Superior en lo Contencioso Tributario de la Región Central

Juez: José Alberto Yanes García

El porcentaje de retención establecido en el Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones, viola el principio de reserva legal, al establecer un porcentaje de retención distinto al previsto en el clasificador de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas.

“(…).

IV

MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En virtud del contenido del acto administrativo impugnado dictado por la Alcaldía del municipio Valencia, así como del examen de las objeciones formuladas en su contra por la representación judicial de Jonson & Jonson (sic) de Venezuela, S.A., el Tribunal observa que en el caso concreto la controversia planteada se circunscribe determinar la procedencia de las retenciones exigidas por la administración tributaria municipal por concepto de fletes pagados a las empresas de transporte que no poseen establecimiento o sede dentro de la jurisdicción territorial del municipio Valencia así como las retenciones causadas por honorarios profesionales.

Modificación de la sanción de 100% al 200% del tributo omitido

Manifiesta la contribuyente que la administración tributaria municipal modificó la multa que contempla el artículo 112 numeral 3 del Código Orgánico Tributario sobre el monto

de los impuestos allanados de Bs. 1.300.217,71 del 100% como había sido determinado en la resolución al escrito de descargos para la cifra objeto de allanamiento, determinado posteriormente en la resolución al recurso de reconsideración para la cifra que no fue objeto de allanamiento, la sanción de 200% prevista en el artículo 99 numeral 3 de la ordenanza de impuesto sobre actividades económicas, generando peores condiciones y obviando el beneficio fiscal que establece el artículo 112 del Código Orgánico Tributario. A pesar de que esgrimió sus argumentos en el recurso jerárquico, la resolución de este último nada señala al respecto limitándose a ratificar la multa del 200%.

En la resolución culminatoria del sumario n° RLR/2011-09-013 la administración tributaria reconoció que la contribuyente se allanó en la suma de Bs. 2.207.959,50 correspondiente a la base de Bs. 1.300.217,71 convertidos al valor de la unidad tributaria del momento de la infracción (33,60 – 2006; 37,63 – 2007; 46,00 – 2008; 55,00 – 2009; 65,00 – 2010 y 76 – 2011) reconvertidos al valor de la unidad tributaria al momento de la emisión de la resolución, Bs. 76,00 en septiembre de 2011, para un total de Bs. 2.112,456,64 (folio 114 de la primera pieza).

Sobre las cantidades de impuestos omitidos para el resto del reparo que no fue objeto de allanamiento la administración tributaria modificó el porcentaje al 200% con base en el artículo el artículo 99 numeral 3 de la ordenanza de impuesto sobre actividades económicas. Es decir, la contribuyente aduce que en un caso se le aplicó el porcentaje establecido en el artículo 112 del Código Orgánico Tributario (100%) y en el otro el porcentaje de 200% establecido en el artículo 99 de la ordenanza (200%) convirtiéndose en una sanción superior a la del código.

Se desprende de los escritos de la contribuyente que para la misma infracción la administración tributaria en un caso estableció la sanción en 100% y en otro caso en 200%. Las infracciones fueron cometidas en los ejercicios 2006 a 2011. La contribuyente se allanó en la cifra de Bs. 2.112.456,64 y la sanción impuesta fue la contenida en el artículo 112 numeral 3 del Código Orgánico Tributario equivalente al 100% del tributo omitido.

Artículo 112. Quien omita el pago de anticipos a cuenta de la obligación tributaria principal o no efectúe la retención o percepción, será sancionado:

1. Por omitir el pago de anticipos a que está obligado, con el diez por ciento al veinte por ciento (10% al 20%) de los anticipos omitidos.
2. Por incurrir en retraso del pago de anticipos a que está obligado, con el uno punto cinco por ciento (1.5 %) mensual de los anticipos omitidos por cada mes de retraso.
3. Por no retener o no percibir los fondos, con el cien por ciento al trescientos por ciento (100% al 300%) del tributo no retenido o no percibido.

4. Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con el cincuenta por ciento al ciento cincuenta por ciento (50% al 150%) de lo no retenido o no percibido.

Parágrafo Primero: Las sanciones por los ilícitos descritos en este artículo procederán aun en los casos en que no nazca la obligación tributaria principal, o que generándose la obligación de pagar tributos, sea en una cantidad menor a la que correspondía anticipar de conformidad con la normativa vigente.

Parágrafo Segundo: Las sanciones previstas en los numerales 3 y 4 de este artículo se reducirán a la mitad, en los casos en que el responsable, en su calidad de agente de retención o percepción, se acoja al reparo en los términos previstos en el artículo 185 de este Código.

Para las cantidades no allanadas, la administración tributaria en la resolución culminatoria del sumario aumentó la sanción hasta el 200% del tributo omitido, de conformidad con el artículo 99 de la ordenanza, porcentaje este que está dentro de los parámetros del artículo 112 del Código Orgánico Tributario, por lo cual el Juez no encuentra ilegal la actuación de la administración tributaria. Así se declara.

Improcedencia de las retenciones por concepto de pago de fletes a personas jurídicas no contribuyente en el municipio Valencia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 204, 209 y 215 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, para que una actividad económica sea gravada en un municipio se requiere que dicha actividad sea realizada en un establecimiento ubicado en la jurisdicción de dicho municipio.

La pretensión del municipio Valencia de exigir retención sobre los pagos de servicios de transporte a empresas ubicadas fuera de su jurisdicción viola el artículo 222 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y el numeral 8 del artículo 3 de su propia ordenanza.

La administración tributaria municipal fundamenta su defensa en el artículo 222 numeral 2 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal el cual establece que:

‘...No obstante los factores de conexión previstos en los artículos anteriores la atribución de ingresos en las jurisdicciones municipales se regirá por las normas que a continuación se disponen, en los siguientes casos:

2. En el caso de las actividades de transporte entre varios municipios, se entiende percibido en el lugar donde sea contratado siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente...’.

Si bien la ordenanza municipal acoge la teoría del establecimiento de la empresa de transporte que presta el servicio como indicativo del municipio

donde se ejecuta el servicio, de conformidad con el artículo 223 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, las normas de esta ley deben aplicarse al establecimiento permanente del lugar en el que el servicio sea contratado.

Afirma la administración tributaria municipal que el Reglamento Parcial nº 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en Materia de Retenciones del 15 de febrero de 2006 establece la obligación que tienen los agentes de retención de retener el 3% del monto de los pagos realizados a proveedores que ejerzan actividades económicas y no posean establecimiento permanente o base fija en el municipio Valencia y/o que no posean licencia de actividades económicas emitidas por el municipio.

Hay dos aspectos que el Juez debe decidir con relación a estas pretensiones. En primer lugar si son procedentes las retenciones por concepto de pago de fletes a personas jurídicas no contribuyente en el municipio Valencia cuando el contrato fue suscrito en un establecimiento permanente dentro del municipio y la otra la retención del 3%.

La recurrente insiste en afirmar que de conformidad con el artículo 222 [223] de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, para que los pagos por servicios de fletes sean objeto de retención deben confluír dos aspectos que sea contratado en el municipio y que el prestador tenga establecimiento permanente en el municipio.

‘...En el caso de actividades de transporte entre varios municipios, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio sea contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente...’.

En criterio de este juzgador se trata de dos características independientes, puesto que si el transportista tiene un establecimiento permanente en el municipio será gravado en el municipio sin lugar a dudas y cuando el contrato sea celebrado con el pagador del servicio en otro municipio, en este debe ser objeto de retención y deducir lo retenido en este municipio en el municipio que tiene el establecimiento permanente de conformidad con lo establecido en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

‘Artículo 219. Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podrá deducirse del impuesto a pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial. En caso que la venta se realice en más de un Municipio sólo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad a deducir podrá exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue. En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en una jurisdicción diferente a aquéllas, en la cual el prestador tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al Municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios con los servicios prestados por el Municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se considerarán prestados únicamente en el Municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios’.

De conformidad con las normas transcritas supra el servicio de transporte que ha sido contratado en el municipio Valencia, en este caso por Johnson & Jonson (sic), S.A., debe ser objeto de retención con el mismo porcentaje para este servicio de transporte esté (sic) especificado en el código de actividad como si tuviese establecimiento permanente en el municipio Valencia. Así se decide.

No obstante, la administración tributaria aplicó la disposición del artículo 6 del reglamento parcial en materia de retenciones que especifica una retención del 3% sin tomar cuenta el tipo de actividad económica que ejerce cada uno de los proveedores a quienes se ha debido retener el impuesto para establecer la alícuota correspondiente conforme al Clasificador de Actividades Económicas; el criterio utilizado para hacer la retención es sobre la base fija del 3% del monto facturado, conforme a la disposición contenida en el artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones; esta norma contraviene lo dispuesto en el artículo 19 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas, así como el artículo 317 de la vigente Constitución.

La administración sostiene que el reparo formulado es procedente, por considerar que conforme al Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones, los agentes de retención deben retener el 3% de los pagos realizados a sus proveedores.

Ahora bien, el artículo 19 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas, prevé:

‘Artículo 19: Los agentes de retención deberán retener el impuesto correspondiente a la actividad económica que ejerza el contribuyente, tomando en cuenta para su cálculo las alícuotas establecidas en el Clasificador de Actividades Económicas de la presente Ordenanza’.

De acuerdo a la norma transcrita se advierte que, los agentes de retención deben retener el impuesto correspondiente a la actividad económica que ejerce el contribuyente, tomando en cuenta para su cálculo las alícuotas establecidas en el clasificador de actividades económicas de la ordenanza; el monto de este impuesto municipal se determina aplicando a la base imponible la alícuota correspondiente a la o las actividades ejercidas, de conformidad con lo previsto en el clasificador de actividades económicas de la ordenanza; por voluntad del legislador municipal el clasificador de actividades forma parte de este instrumento legal, vale decir, de la ordenanza, por tanto, es de obligatorio cumplimiento para el Ejecutivo y la administración municipal y en su texto se establece un índice de actividades para las cuales se señala una alícuota correspondiente expresada en por miles.

Por otra parte, el artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones:

‘Artículo 6. Los agentes de retención deberán retener por concepto de Impuesto sobre Actividades Económicas el tres por ciento (3%) de lo pagado al contribuyente’.

Como se ve, el porcentaje de retención establecido en el reglamento, aplicado por la administración tributaria municipal, difiere de las alícuotas establecidas en el Clasificador de Actividades Económicas; es decir, se fijó un porcentaje único de retención a todas las actividades, sin distinción de ninguna índole y sin respetar los montos o porcentajes establecidos en la ordenanza y su clasificador que, por mandato del legislador municipal, rigen para la gestión de este tributo municipal. Razón por la cual es evidente que la norma contenida en el citado artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones, viola el principio de reserva legal, al establecer un porcentaje de retención distinto al previsto en el clasificador de la Ordenanza de Impuesto sobre actividades económicas.

Resulta necesario destacar, que este Tribunal, en sentencia de fecha 30 de Noviembre de 2.011, N° 1074, contenida en el expediente N° 2618, estableció criterio en cuanto a la desaplicación por control difuso del artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones del municipio Valencia. En dicha sentencia, se hizo un análisis del artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en Materia de Retenciones y su comparación con

la normativa consagrada en la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del municipio Valencia, y se advirtió que:

‘...efectivamente existe una discrepancia, una contradicción, entre dicha norma reglamentaria (de rango sublegal) y lo dispuesto por el órgano legislativo municipal, cuando reguló y estableció, en la ordenanza, límites cuantitativos para la determinación de este impuesto municipal, en particular, el referido para el monto de la obligación tributaria del contribuyente, que surge de aplicarle a la base imponible, la alícuota igualmente establecida por voluntad del legislador en el clasificador de actividades económicas. A criterio de este juzgador, esta limitación inexorablemente, debe ser respetada y consecencialmente adoptada por el reglamentista, para la regulación de la retención en la fuente de este impuesto municipal, ya que como bien lo ha reconocido la doctrina y la jurisprudencia del Máximo tribunal, la cuantificación de la obligación tributaria es un elemento fundamental del tributo, es materia de reserva legal, amparado por el principio de legalidad tributaria, y por tanto su regulación es competencia exclusiva del órgano legislativo. Así se declara.

Conforme a lo antes expuesto, estima este tribunal que resulta manifiestamente contrario a las disposiciones constitucionales, la previsión normativa contenida en el reglamento antes referido, ya que viola, de manera flagrante, el principio de legalidad tributaria o de reserva legal, establecido en el artículo 317 Constitucional y desarrollado en el artículo del 3 Código Orgánico Tributario y 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, por cuanto establece una alícuota distinta y única del 3% sobre el monto pagado por el agente de retención al contribuyente, aplicable a todas las actividades económicas ejercidas en el municipio Valencia, sin respetar los montos de las alícuotas y el Clasificador de Actividades Económicas previstos por el órgano legislativo municipal en la ordenanza tributaria que pretendió el reglamentista desarrollar y a la cual debía subordinarse. En razón de lo anterior, este tribunal, en acatamiento a lo señalado en los artículos 7 y 334 de la Constitución y 20 del Código de Procedimiento Civil, que configura el llamado control difuso de la constitucionalidad de las leyes, procede a desaplicar por control difuso constitucional el Artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en Materia de Retenciones del Municipio Valencia (Gaceta Municipal 596 Extraordinario del 15 de febrero de 2006) y establece que, para el caso de autos, lo jurídicamente procedente es aplicar la retención de impuesto tomando en cuenta para su cálculo las alícuotas establecidas en el clasificador de actividades económicas de la ordenanza para cada actividad económica y no el porcentaje de

retención establecido en el Reglamento Parcial N° 1 de Retenciones supra citado. Así se decide...’.

Corresponde al Tribunal aplicar la norma correspondiente y ejercer el control difuso de la constitucionalidad de las leyes, que se encuentra regulado en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil y en el artículo 3 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales y en estricta observancia a la disposición contenida en el 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que prevé:

‘Artículo 334: Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de la Constitución. En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aún de oficio, decidir lo conducente...’.

Conforme a lo antes expuesto, y siguiendo el criterio explanado en la sentencia ya referida, considera este Tribunal que la aplicación por parte del municipio de la norma contenida en el artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones, publicado en la Gaceta Municipal de Valencia, el 15 de Febrero de 2.006, que establece cobrar una alícuota del 3% por la retención del Impuesto sobre Actividades Económicas, es violatoria de la disposición contenida en el artículo 19 de la Ordenanzas de Impuesto sobre Actividades Económicas del municipio Valencia, que ordena a los agentes de retención, para el cálculo de las alícuotas, tomar en consideración el clasificador de actividades económicas establecido en dicha ordenanza y por lo tanto violatoria del principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Por lo que se concluye que, la normativa aplicable en materia de retención de impuesto sobre actividades económicas, es la contenida en el artículo 19 de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio Valencia, y no el artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de Retenciones. En consecuencia la administración deberá corregir cada una de las alícuotas a retener a los proveedores, y aplicar el Clasificador de Actividades Económicas del Municipio Valencia. El Tribunal reitera sus decisiones anteriores y reafirma la desaplicación del artículo 6 del Reglamento Parcial N° 1 de la Ordenanza sobre Actividades Económicas en materia de retenciones. Así se decide.

Improcedencia de las retenciones por concepto de honorarios profesionales

En relación con las retenciones sobre pagos efectuados a personas o empresas que ejercen actividades de prestación de servicios de honorarios profesionales, de conformidad con el numeral 4 del artículo 2 de la ordenanza, esa actividad es una prestación de

hacer y constituyen servicios de carácter intelectual, bajo un contrato de servicios profesionales para ejercer de manera habitual, desempeñando de esta manera una actividad económica con fines de lucro, definida en el numeral 5 del artículo 2 de la ordenanza como una actividad económica de índole similar.

La contribuyente manifiesta que no está obligada a retener el impuesto a las actividades económicas sobre los honorarios pagados aquellos proveedores que le prestaron servicios profesionales durante los períodos fiscales, reparados.

El municipio aduce que la retención procede porque se trata de empresas mercantiles y no personas naturales.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia se ha pronunciado ampliamente sobre este tema, como en la Sentencia N° 781 del 06 de abril de 2006, caso Humberto Bauder y otros contra el municipio Chacao en los siguientes términos:

‘... Se impugna en esta causa las normas contenidas en los artículos 30, 66 y 68 y en el Grupo XXIII del Clasificador de Actividades de la Ordenanza número 004-02 sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal N° Extraordinario 6008, del 15 de diciembre de 2005. Igualmente, se alega la inconstitucional aplicación a las profesiones liberales de las normas dispuestas en los artículos 3, 5 y 26 eiusdem; el texto de los mencionados preceptos son del siguiente tenor:

Artículo 30. Se entiende por base fija un lugar regularmente disponible para ejecutar servicios profesionales por parte de los sujetos pasivos de este impuesto.

Artículo 66. Se concede una rebaja del sesenta por ciento (60%) del monto del impuesto causado por el ejercicio de actividades profesionales a la persona natural que ejerza estas actividades por cuenta propia; las actividades profesionales ejercidas bajo la forma de sociedad civil serán consideradas como actividades de servicios profesionales y en consecuencia tributarán bajo este grupo del Clasificador de Actividades y son beneficiarias de la rebaja prevista en este artículo. En este caso, la entidad jurídica será el sujeto pasivo del impuesto sin que cada uno de los profesionales tenga tal condición.

Parágrafo Primero: Las personas naturales que inicien el ejercicio de su actividad profesional a partir del primero (1º) de enero de 2003, tendrán una rebaja adicional del treinta por ciento (30%) del monto del impuesto causado por el ejercicio de esta actividad, durante los cinco (5) primeros años. Este período caducará, en todo caso, una vez transcurrido cinco (5) años de la primera presentación de la declaración estimada.

Parágrafo Segundo: Las actividades profesionales ejercidas bajo formas societarias comerciales o mercantiles serán consideradas como Actividades de Servicios y en consecuencia no son beneficiarias de las rebajas previstas en este artículo. En este caso, la entidad jurídica será el sujeto pasivo del impuesto sin que cada uno de los profesionales tenga tal condición.

Parágrafo Tercero: Las actividades profesionales ejercidas bajo cualquier forma de sociedad de hecho o en comunidad de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, será consideradas actividades de servicios y en consecuencia no son beneficiarias de las rebajas previstas en este artículo; a menos que los profesionales integrantes de una oficina colectiva se dediquen exclusivamente al ejercicio de la profesión a título individual y la comunidad haya sido formada con el único fin de compartir los gastos que tienen conjuntamente, en este caso cada uno de los profesionales será sujeto pasivo del impuesto sin que la comunidad tenga tal condición y podrán disfrutar de las rebajas establecidas en este artículo.

Artículo 68. Las personas naturales que además de realizar actividades profesionales a través de cualquier forma societaria o sociedad de hecho, también realicen la actividad por cuenta propia para sus clientes, tributarán separadamente según lo establecido en esta sección y en el Capítulo V del Título III de esta Ordenanza’.

‘Grupo XXIII. Actividades de servicios profesionales.

Actividades constituidas en esencia por la prestación de servicios por personas naturales en áreas para las cuales se encuentran acreditadas por un título de educación superior. Se entenderá por título de educación superior el así calificado por la Ley Orgánica de Educación’.

‘Artículo 3. Toda persona natural o jurídica que pretenda ejercer actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, de manera habitual en jurisdicción del Municipio Chacao, requerirá la previa autorización por parte de la Administración Tributaria’.

‘Artículo 5. La solicitud de la Licencia de Actividades Económicas no autoriza al interesado a iniciar actividades, ni exime al infractor de las sanciones previstas en esta Ordenanza’.

‘Artículo 25. Es contribuyente toda persona natural o jurídica que realice habitualmente actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con fines de lucro, dentro de la jurisdicción del Municipio

Chacao, independientemente que posea o no la Licencia de Actividades Económicas prevista en esta Ordenanza.

La condición de contribuyente puede recaer en:

1. Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho común.
2. Las personas jurídicas y los demás entes colectivos a los cuales el derecho común atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional'.

Varias han sido las razones que los recurrentes y los terceros han esgrimido para señalar la inconstitucionalidad de las normas transcritas –la extensión de sus argumentos así lo demuestra–; sin embargo, y al margen de que esta Sala entre a considerar individualmente cada una de ellas, a dos se pueden reducir los alegatos fundamentales de su impugnación. El primero, según el cual, con fundamento en el artículo 105 constitucional, es exclusivo del Poder Público nacional establecer el régimen vinculado al ejercicio de las profesiones liberales; y el segundo, que pregona que la norma contenida en el artículo 179 numeral 2 de la Constitución sólo se refiere a actividades industriales y comerciales, lo que excluye de la potestad tributaria de los municipios a las profesiones liberales dado su carácter esencialmente civil.

Tal esquema plantea un orden lógico para abordar la temática, orden que pasa, necesariamente, por aceptar que la posible inconstitucionalidad de los artículos impugnados depende de que esta Sala acepte o rechace la potestad tributaria de los municipios sobre las profesiones liberales, ya que tales preceptos, en sustancia, lo que hacen es regular los términos en que la actividad económica está sujeta al impuesto creado por la Ordenanza en cuestión.

Acerca de este punto, la Sala, en sentencia nº 3241/2002, ha tenido oportunidad de pronunciarse señalando expresamente '(...) que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil (...)', por lo que los Municipios pueden '(...) gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la inge-

nería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo (...)'.

No obstante tal precedente, los defensores del acto sostienen la constitucionalidad de la Ordenanza alegando que la máxima jurisprudencial citada se produjo dentro de un contexto distinto al hoy discutido. En aquella oportunidad se trataba de una Ordenanza previa a la Constitución de 1999, refieren, mientras que en esta se trata de una Ordenanza dictada con ocasión a la interpretación del artículo 179.2 constitucional hecha por el legislador municipal; sin embargo, se trata de un argumento que riñe con lo que ha sido la concepción histórica del aludido impuesto y con el principio de división de poderes que reserva al Poder Público nacional todo lo concerniente a la regulación de las profesiones liberales.

En efecto, en el precedente citado se indicó que lo que es hoy el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio y servicios y otras actividades de índole similar siempre ha estado vinculado de forma directa con el desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil. Ese sustrato histórico permite afirmar que sólo las actividades realizadas con fines de lucro –y no de honorarios– que tienen su causa en el desempeño de una industria o comercio, o en una actividad de servicio que sea afín con cualquiera de éstas, en tanto actividad de naturaleza mercantil o de interposición en el tráfico económico, han sido objeto del antiguo impuesto de patente sobre industria y comercio, sin que se tuviera conocimiento, destacó en esa oportunidad la Sala, que actividades de naturaleza civil hayan sido gravadas en Venezuela por esta vía tributaria con fundamento en alguna Constitución o en la Ley.

Por otra parte, las profesiones liberales jamás han tenido naturaleza mercantil, el Código de Comercio, publicado en Gaceta Oficial nº 475 Extraordinario del 26 de julio de 1955, establece de forma expresa cuáles actividades son en Venezuela consideradas de naturaleza mercantil al enumerar, en su artículo 2, todas las actuaciones económicas que según el legislador nacional son actos objetivos de comercio, y al señalar, en su artículo 3, que se reputan como actos subjetivos de comercio cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.

Tal regulación mercantil permite afirmar, como ya se hizo en la sentencia aludida, que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil y, por tanto, se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil, como es el caso de las profesiones liberales.

No desconoce la Sala, y este fue un argumento que trajo a colación la representación del Municipio Chacao del Estado Miranda, que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal trae una definición de aquello que debe entenderse por actividad económica de servicio en el mismo sentido que lo hace la Ordenanza impugnada, pero se trata de un argumento que dilucidarlo a fondo implicaría excederse del objeto de esta causa, pues amerita analizar la constitucionalidad del precepto de esa Ley nacional. En todo caso, lo importante a retener aquí es que la concepción histórica del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios y actividades de índole similar obliga a entender que el término servicio se refiere a servicios conexos a actividades industriales y comerciales, pues es ese tipo de actividad, en definitiva, la que genera verdadera riqueza, al extremo que doctrinariamente el beneficio económico que se obtiene de cada una de ellas se denominan de forma diferente si se trata de una u otra. Al de las primeras se les llama ganancias; mientras que al de los servicios profesionales se les denomina honorarios.

Por otro lado, la constitucionalidad del precepto riñe también con la distribución de competencia a que alude nuestra carta Magna en su artículo 136. Toda la regulación de las profesiones liberales pertenece al Poder Público nacional por una razón fundamental: la necesidad de unificar el régimen y evitar arbitrariedades al momento de estipular los requisitos que se deben cumplir para ejercer cualquier profesión, que por sus características son indispensables para la buena marcha de la sociedad. En definitiva, el Constituyente fue previsivo al resguardar de posibles regulaciones dispares los requisitos para ejercerlas.

Al ser ello así, no le cabe duda a esta Sala de que el Municipio Chacao del Estado Miranda, al interpretar que el vocablo “servicios” que contiene el artículo 179.2 de la Constitución se refiere a cualquier tipo de servicios y no a los conexos a actividades industriales y comerciales se excedió del ámbito de sus competencias, trasgrediendo con ello la norma contenida en el artículo 136 de la Constitución, pues invadió la esfera competencial del Poder Público nacional, razón por la cual esta Sala declara la nulidad de las normas contenidas en los artículos 30, 66 y 68 la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda. Asimismo, declara la nulidad del Grupo XXIII del clasificador de Actividades de esa Ordenanza.

Por otra parte, la Sala, haciendo uso de la denominada interpretación constitucionalizante, declara que cuando los artículos 3 y 25 de la aludida Ordenanza se refieren a actividades de servicio está haciendo alusión a los servicios conexos a las actividades industriales y comerciales, por lo que no tiene cabida su aplicación a las profesiones liberales. Al ser ello así, esta Sala considera inoficioso pronunciarse sobre el resto de los argumentos esgrimidos para defender la inconstitucionalidad de los preceptos anulados. Así se decide...’.

Vista la jurisprudencia de la Sala Constitucional y anteriores decisiones de este mismo Tribunal, el Juez declara que no es procedente la retención sobre honorarios profesionales prestados por personas naturales ni tampoco los prestados bajo la forma de personas jurídicas. Así se decide.

Intereses moratorios.

En concordancia con lo expuesto por el sujeto pasivo, este alega que los intereses moratorios sobre retenciones por concepto de fletes y honorarios profesionales son improcedentes. Ante la ausencia de otros argumentos, el Juez declara que los intereses moratorios deben ser calculados tomando en cuenta las modificaciones al reparo efectuadas de conformidad con los términos de la presente decisión. Así se decide.

Eximente de sanción

El sujeto pasivo solicita la eximente de sanción contemplada en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, el error de hecho y de derecho excusable.

Sobre la eximente de responsabilidad penal tributaria de error de derecho excusable solicitada por la recurrente, conforme al numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, observa el Juez que no fundamentó cual fue la conducta que asumió en el esclarecimiento de los hechos, puesto que del expediente se desprende que reconoce el incumplimiento de disposiciones contenidas claramente en la ley inclusive se allanó parcialmente, que son de obligatorio conocimiento en su actividad mercantil, ilícitos que cometió por un largo periodo de tiempo, por lo cual mal podría aducir esta eximente, cuando fue producto de una fiscalización de la administración y no de una acción propia de la recurrente que justificara su actuación. Así se declara (...)."

Fecha: 21 de julio de 2014
Expediente: 1513-13
Sentencia: 158- 2014
Caso: PAVIMENTADORA ONICA, S.A.
Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario
de la Región Zuliana
Jueza: Iliana Contreras Jaimes

Es ilegal el acto administrativo primario (Acta de Nuevo Reconocimiento) que contiene ajustes en el valor de las mercancías en aduanas realizados por la Administración Tributaria a partir de precios publicados en Internet.

“(…) Con base a los resultados arrojados en el Acta de Nuevo Reconocimiento, deduce esta juzgadora pertinente examinar exhaustivamente los recaudos consignados por la consignataria de la mercancía previa Acta de Requerimiento del 3 de julio de 2009, a los fines de determinar el precio realmente pagado o por pagar, y al efecto, se evidencia que la Unidad Técnica de Reconocimiento adscrita a la División de Operaciones de la Aduana Principal de Maracaibo por órgano del SENIAT, procedió a requerir el Certificado de Emisión de Fuentes Móviles, y cualquier otro documento que demuestre el precio pagado o por pagar (Folio cincuenta y cinco 55), en tal sentido, se constata que la contribuyente consignó Relación de Gastos Imputados de fecha 13 de julio de 2009, con ocasión de la Negociación del Camión Roquero Caterpillar D30D Número de Serial 3AJ00299 año 1992, la cual es suscrita por el ciudadano Oscar Gómez, en su carácter de Gerente General del Proveedor CADECI INTERNATIONAL CORE (Ver folio cincuenta y siete 57), asimismo en el (Folio setenta y tres 73), asimismo se encuentra inserta INVOICE (Factura Comercial) Nro. 31841 de fecha 6/15/2009, por un monto total de \$58.075,00, de cuyo análisis se colige que la consignataria de la mercancía, aportó los elementos necesarios y suficientes para demostrar el precio realmente pagado o por pagar.

Vistas las consideraciones precedentemente expuestas es oportuno traer a colación el criterio plasmado en la sentencia Nro. 00062 del 16 de enero de 2008, emitida por la preinducada Sala en el Caso: RECURSO DE APELACIÓN EJERCIDO POR LA SUSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA CONTRA LA SENTENCIA Nro. 0097/2003, DICTADA POR EL TRIBUNAL SUPERIOR SEGUNDO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CIRCUNSCRIPCIÓN JUDICIAL DEL ÁREA METROPOLITANA DE CARACAS) que estableció lo que de seguidas se transcribe:

‘... (...)...Expuesto lo anterior la Sala observa que la Administración Tributaria, al realizar el ajuste al valor de la mercancía importada, debía seguir el procedimiento del artículo 8 del Acuerdo del GATT de 1994, por remisión expresa del artículo 1 del mismo convenio, según el cual el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de

transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del mismo Acuerdo.

Igualmente se observa la Sala que la Administración tributaria, a través de la División de Valor de la Gerencia de Aduanas, ajustó el valor de la mercancía importada a partir de una información obtenida vía Internet en la publicación 'Le Moniteur Automobile', razón que lleva a la Sala a declarar ilegal el ajuste realizado por la Administración, al no cumplir con lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo del GATT, contenido en la Ley aprobatoria del Acuerdo de Marrakech. Así se declara (...).

Aprueba esta dependencia judicial que en el caso de autos, el funcionario reconocedor procedió a determinar el valor de transacción en aduanas, es decir, el precio realmente pagado o por pagar, con sujeción a la determinación de la base imponible, por aplicación del método del Último Recurso, con criterio factible con el citado Acuerdo y con el artículo VII del GATT, y aplicó con flexibilidad el precio de exportación de mercancía idéntica, consultado en la página web de Machinery Trader (www.machinerytrader.com).

Ahora bien, si bien es cierto que la Administración Aduanera aplicó normas contenidas en el Acuerdo del GATT de 1994, Anexo al Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, no obstante, tomó como referencia para determinar el precio de la importación de la mercancía como idéntica, en la precitada página de Internet, lo cual indica que estamos en presencia de un acto administrativo primario (Acta de Nuevo Reconocimiento) contentivo del ajuste del valor realizado por la prenombrada Administración de forma ilegal, ya que la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha sido enfática al declarar la ilegalidad de los ajustes en el valor de las mercancías en aduanas a partir de precios publicados en Internet, en consecuencia este Tribunal estima procedente el vicio de falso supuesto de hecho. Así se declara.

Como corolario de lo antes examinado, este Juzgado constata que los elementos característicos de valor de la mercancía antes descrita determinan, que no se trata de una mercancía idéntica, cuyo criterio fue adoptado por el funcionario reconocedor, sino de un Camión roquero con particularidades específicas, que no encuadran dentro de la normativa consagrada en el artículo 1 numeral 2 literal de las Normas de Valoración en Aduanas que reza: 'b) l) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importado'. De la norma anteriormente transcrita se puede deducir que hubo una errada aplicación del derecho por parte de Administración Aduanera y Así se decide. (...)"

Fecha: 30 de septiembre de 2014
Expediente: AP41-U-2013-000256
Sentencia: 044/2014
Caso: CHEVRON GLOBAL TECHNOLOGY SERVICES COMPANY
Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario
de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Juez: Raúl Gustavo Márquez Barroso

El reparo determinó si la tasa de interés LIBOR + 7% estaba o no dentro del rango de libre concurrencia, para el ejercicio 2005. Se debe tomar y crear una comparable a los fines fiscales, que comprenda el análisis bajo la óptica de métodos admitidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cada año fiscal, tomando entre otros aspectos el riesgo conforme al año que allí corresponda. / Pese al valor de plena prueba al testigo experto evacuado, su testimonial no es suficiente para desvirtuar el cálculo elaborado en el reparo. Mucho menos un análisis o estudio individual sobre Precios de Transferencia. Una experticia hubiera aclarado si la tasa LIBOR + 7%, se encontraba por encima o por debajo de lo pactado por no vinculadas, lo cual no sucedió en el caso. / La recurrente informó un margen de utilidad operativa menor al calculado por la Administración Tributaria y fuera del rango de los márgenes operativos sobre costos totales con un promedio ponderado para el ejercicio fiscal, razón por la cual y ante la falta de información que le fuese requerida por el SENIAT, se le fijó el valor a la mediana.

"(...).

II
MOTIVA

Vistos los términos en que fue planteado el escrito recursorio y las defensas esgrimidas por la representación de la República Bolivariana de Venezuela, este Juzgador colige que el caso en cuestión se circunscribe a resolver la procedencia de las siguientes denuncias: i) nulidad por ilegalidad del rechazo de la deducción de los intereses pagados en virtud de un falso supuesto de hecho; ii) nulidad por ilegalidad del rechazo de la deducción de los intereses pagados en virtud de un falso supuesto de derecho; iii) eximente de responsabilidad tributaria por error de derecho excusable, prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario; iv) eximente de responsabilidad tributaria prevista en el numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; v) atenuantes previstas en los numerales 2 y 5 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario; vi) nulidad por ilegalidad del reparo formulado a los ingresos percibidos en las operaciones realizadas por la recurrente con partes vinculadas; y vii) nulidad por violación al principio de legalidad tributaria y reserva legal.

Por lo que planteados los términos de la presente controversia, pasa este Tribunal a analizar los puntos objeto del debate procesal en los términos siguientes:

l) Con respecto a la denuncia acerca de la nulidad por ilegalidad del rechazo de la deducción de los intereses pagados en virtud de un falso supuesto de hecho, y por tratarse de Precios de Transferencia, este Tribunal estima pertinente transcribir lo que instituye la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable en razón del tiempo, en cuanto a este particular, señalando en su artículo 112, lo siguiente:

'Artículo 112. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables'.

Al respecto, la Sala Política administrativa (sic) de nuestro Tribunal Supremo se pronunció con relación a los Precios de Transferencia, mediante sentencia número 01415 del 28 de noviembre de 2012, señalando:

'Ahora bien, a los fines de resolver el alegato esgrimido por la parte accionante, debe la Sala traer a colación lo establecido respecto a los Precios de Transferencia en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, específicamente en las Disposiciones Generales, artículo 112 de la Ley en comento, de acuerdo al cual:

'Artículo 112. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables'.

De lo antes transcrito se desprende que a los efectos tributarios, los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas deben para esas operaciones determinar sus ingresos, costos y deducciones con base en los precios y montos de contraprestaciones utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables'.

En cuanto a la controversia planteada en el caso sub iudice, se aprecia de los autos que mediante Resolución (Sumario Administrativo) SNAT/ INTI/ GRTICERC/ DSA/R- 2012-202, de fecha 15 de agosto de 2012, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se confirman las objeciones fiscales formuladas en el Acta de Reparación SNAT/INTI/GRTICE/RC/DFMHAC/2011/ ISLR/00259-09, en materia de Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio 2005, por concepto de ajuste fiscal a los ran-

gos de plena competencia de los Ingresos por comisiones recibidos de su parte vinculada domiciliada en Estados Unidos de Norteamérica (Servicios para la intermediación operativa para el suministro de combustible aéreo); ajuste fiscal a los rangos de plena competencia de Venta de producto terminado (lubricantes marinos) a su vinculada domiciliada en el exterior; ajuste fiscal a los rangos de plena competencia de Ingresos por asistencia técnica; y ajuste fiscal a los rangos de plena competencia de las Deducciones por el pago de intereses a su compañía vinculada; determinando un impuesto por pagar por la cantidad de DIECINUEVE MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS VEINTISIETE BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 19.759.227,00), multa por la cantidad de SESENTA Y OCHO MILLONES CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y OCHO BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 68.048.358,00), e intereses por la suma de TREINTA MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y TRES MIL QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO BOLÍVARES EXACTOS (Bs. 30.873.588,00).

Al respecto, la sociedad recurrente denuncia en su escrito la improcedencia de los ajustes realizados a los intereses deducidos, alegando la nulidad por ilegalidad del rechazo de la deducción de los intereses pagados en virtud de un falso supuesto de hecho y de derecho.

Sobre este aspecto, la sociedad recurrente manifiesta, en primer lugar, en cuanto al falso supuesto de hecho, que en el presente caso la Administración Tributaria se basó en un hecho incorrecto al rechazar parcialmente los intereses deducidos por la recurrente, al considerar que determinó los intereses pagados a su filial Chevron Capital Corporation, de acuerdo a la tasa LIBOR ajustada por el indicador financiero EMBI+2002; cuando –según señala– en todas las descripciones de las condiciones de préstamo pactado entre la sociedad recurrente y su parte vinculada, la tasa de interés a la que se determinaron los intereses pagados fue la tasa LIBOR (ajustada cada tres meses) más un margen del 7% fijo, por toda la duración del préstamo.

En segundo lugar, con relación al falso supuesto de derecho, la sociedad recurrente expresa que los fiscales actuantes basaron su criterio de que los intereses pactados entre la recurrente y su parte vinculada en el ejercicio 2005, no cumplieron con el principio de libre competencia, sobre la base que las operaciones que dieron origen a tales intereses no cumplían el requerimiento previsto en el artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativo a la adecuación temporal de las circunstancias económicas; considerando que la interpretación efectuada por la Administración Tributaria, no guarda ninguna relación con el contenido de la mencionada norma.

Aprueba este Tribunal, que no se discute el método utilizado para realizar la comparación entre no vinculadas para el caso en el cual se otorgue un préstamo a una empresa ubicada en Venezuela; tal como alega la sociedad recurrente, para su análisis inicial de estudio de precios de transferencia, se decidió emplear la metodología denominada 'Pre-

cio Comparable no Controlado' (PCNC), y por otra parte, la Administración Tributaria nada objetó sobre el particular, por lo que no es un hecho controvertido la selección del método.

De esta forma, conforme sostiene la Administración Tributaria, para determinar los márgenes de comparabilidad de las operaciones crediticias de la sociedad recurrente con empresas vinculadas en el exterior, se tomó en cuenta la tasa 'LIBOR' (London Interbank Offered Rate), que comprende el promedio de los préstamos interbancarios en el mercado de Londres, los cuales son publicados por la Asociación de Banqueros Británicos y que conforme a la presentación efectuada por el testigo experto ante este Tribunal, es '...una tasa que varía día a día y se publica para plazos de un mes, tres meses y doce meses, y para negociaciones en diversas monedas...'; vale desatacar que la misma tampoco fue objeto de discrepancia en la Resolución impugnada, ni ante este Tribunal.

Por otra parte, a la tasa 'LIBOR' (London Interbank Offered Rate), conforme a la objeción fiscal, se le añadió el factor de conexión EMBI (Emerging Markets Bonds Index o Indicador de Bonos de Mercados Emergentes), del año 2005, al tratarse del ejercicio fiscal correspondiente a ese año.

En este sentido, es de notar que la intención de las normas que regulan los precios de transferencia, radica en ajustar ingresos, costos y deducciones, lo más semejante posible a los que tuvieren las operaciones entre empresas no vinculadas, por lo que la comparación debe asimilarse, en el caso de préstamos, a la tasa interbancaria de Londres, la cual utiliza entre otros elementos para su cálculo la tasa 'LIBOR' (London Interbank Offered Rate), o en el caso americano la denominada 'Prime Rate'; a la cual se le añade, en virtud del costo de oportunidad de quien presta, el denominado 'EMBI', como práctica bancaria en el caso internacional.

En otras palabras, a la tasa de referencia 'LIBOR' (London Interbank Offered Rate), o Prime Rate, se le añade el margen o 'spread', el cual, tal como lo señaló el testigo experto en el presente juicio, comprende el riesgo país, la solvencia de la empresa y el plazo. (folio 225 del expediente judicial).

Como consecuencia de lo anterior, la discusión sobre la objeción formulada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), radica en el margen o 'spread', para realizar el cálculo de la tasa de interés comparable para ajustar el valor de la deducción por el pago de intereses, en razón del préstamo otorgado por su relacionada.

Ahora bien, denuncia la sociedad recurrente el falso supuesto de hecho, en primer lugar, por cuanto, la Administración Tributaria parte de una premisa errada al aseverar que los intereses pagados a Chevron Capital Corporation de acuerdo a la tasa 'LIBOR' (London Interbank Offered Rate), ajustada con el indicador financiero EMBI+2002, cuando lo

correcto es que se toma en cuenta la misma tasa más un margen del 7% fijo por toda la duración del préstamo, ajustada cada 3 meses.

Sobre el particular y conforme al análisis efectuado al expediente administrativo, este Tribunal debe señalar, que se trata de una simple mención al margen utilizado como referencia en el Estudio de Precios de Transferencia y no de una premisa errada, que al final en nada afecta el cálculo que posteriormente realizó la Administración Tributaria, para establecer los porcentajes objeto de comparación, debido que para su cálculo utiliza el EMBI+2005, al tratarse del ejercicio fiscal del 2005.

(...).

De esta forma, la mención al EMBI+2002, en nada altera la decisión, ni sirve de base como premisa inicial para llegar a una conclusión por parte de la Administración Tributaria, al contrario, tal y como se observa del Estudio de Precios de Transferencia, este factor de ajuste EMBI+2002, fue empleado como sustento del Estudio al señalar en su páginas 11 y 12 (folio 42 y vto. Primera Pieza Anexa), lo siguiente:

‘Por último, se identificó y analizó los egresos que por concepto de intereses que pagó y/o acumuló ChevronTexaco a su parte vinculada en el exterior Chevron Capital Corporation. Estos préstamos se encuentran nominados en dólares americanos, con vencimientos distintos y generan intereses calculados con base a una tasa trimestral del LIBOR más 7%.

Para el análisis de esta operación, se decidió emplear la metodología de análisis del método de precio comparable no controlado (PCNC). La aplicación de esta metodología requirió la comparación de las tasas cargadas en la operación vinculada con una tasa de libre mercado, la cual debe reflejar circunstancias, características y riesgos similares a las observadas en la operación estudiada.

De esta forma, se procedió a la identificación de una tasa de mercado que fuese generalmente empleada como tasa referencial libre de riesgo, cuya información fuese pública y disponible, y que permitiese reflejar la naturaleza económica de la operación. Dado que el préstamo estaba establecido en moneda norteamericana, se procedió así mismo a aplicar metodologías de ajuste de tasas de interés que permitiesen reflejar y corregir las diferencias en niveles de riesgo país existentes entre la economía venezolana y la economía norteamericana. De esa forma, se decidió emplear como tasas referenciales de mercado tanto la tasa LIBOR como un spread generado por Reuters de acuerdo a la calificación crediticia de la casa matriz ChevronTexaco Corp, las cuales fueron corregidas por diferencias en riesgo país a través del spread generado por el indicador financiero EMBI+.

Posteriormente, la tasa de interés de mercado, ajustada por diferencias de riesgo país, fue comparada con la tasa acordada en la operación analizada en donde se obtuvieron los siguientes resultados:

En otras palabras, el estudio las analizó con base al EMBI+2002, para establecer una tasa referencial con fines ilustrativos, tal como se observa del vuelto del folio 42 del expediente administrativo contenido en la Primera Pieza Anexa del presente asunto judicial, ya que contractualmente el margen o 'spread' se fijó en el 7%, lo cual implica que el hecho que la Administración Tributaria haya calculado la comparable conforme al EMBI+2005, no puede calificarse de vicio en la causa, toda vez que lo que estableció el reparo fue un valor comparable de mercado o plena competencia que responde a un factor temporal, debido a que estas referencias cambian día a día en el mercado y deben atender temporalmente al ejercicio investigado.

Como quiera que en el presente asunto se trata del ejercicio fiscal 2005, lo más razonable es que se hagan comparaciones en el mismo año del ejercicio fiscal, ya que se trata de una deducción sometida a ajuste conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo el 'spread' o margen vinculante entre los contratantes, lo cual por mandato de la ley no es oponible a la Administración Tributaria, quien está obligada a calcular su comparable para establecer la correcta deducción de los montos por concepto de intereses a los fines fiscales.

Debe señalar este Tribunal, que la Administración Tributaria estableció una comparable a los fines de cumplir con lo pautado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que es el mecanismo fiscal de ajuste de las operaciones entre empresas vinculadas, por lo que no se observa el vicio denunciado. Al respecto, el Tribunal debe concluir que la simple mención en la motiva del acto recurrido del EMBI+2002, no afectó en este particular y en consecuencia, resulta improcedente la denuncia este punto. Así se declara.

ii) Con respecto a la denuncia por falso supuesto de derecho, la sociedad recurrente denuncia la errada interpretación del artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable al ejercicio investigado, norma que es del tenor siguiente:

'Artículo 129. Se considerarán como circunstancias económicas a fin de determinar el grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, entre otros: la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia en los mercados, las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de insumos y de demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, los costos de transporte, el nivel de mercado (detallista o mayorista), la fecha y hora de las transacciones y otros'.

En primer lugar, de la norma transcrita, se puede observar, que a los efectos de comparar las operaciones de las vinculadas con no vinculadas, se debe tomar en cuenta, entre otros aspectos la localización geográfica. La razón de la existencia de este factor atiende no solo a un asunto de mercado, sino también tiene estrecha vinculación con el riesgo país.

Se debe aclarar, que lo que se busca es el ajuste de un caso específico a los fines tributarios, los cuales pueden coincidir o no con operaciones entre partes no vinculadas y que por ser la norma general y abstracta, debe adaptarse al caso concreto, como lo es el préstamo y como quiera que la Ley de Impuesto sobre la Renta atiende a un sistema temporal, como lo es el ejercicio anual, al concatenar las normas debe entenderse que se trata del ajuste con base al riesgo, entre otros aspectos, dentro del año gravable, que no es otro que el investigado 2005.

En razón de lo anterior, claramente se puede deducir, que el artículo 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por sí solo no establece tal elemento temporal, sin embargo, no se puede aislar el artículo mencionado de los demás elementos temporales de la norma, la cual grava los ejercicios anuales, al contrario de lo que interpreta la sociedad recurrente esto no es contrario a derecho. Por lo tanto, la afirmación de que el EMBI + 2005, es el que se debe utilizar para hacer las comparaciones a los fines fiscales, incluye no sólo aspectos y variables acordes con cada ejercicio fiscal, sino la realidad de riesgo con no relacionadas, con una fuerte relación geográfica al referirse esta variable a la ubicación del país.

Ya señalaba el testigo experto en el presente asunto, que:

'Un componente sumamente crítico a la hora de fijar o determinar la tasa de interés que deberá pagar una empresa por financiarse en el mercado internacional es el derivado de la ubicación del solicitante de créditos o emisor de títulos en un determinado país, en tanto que la situación de este país en materia económica, política y social, hoy en día, influye decisivamente en el nivel de las tasas, a través del impacto que tiene la valoración de su situación en los mercados internacionales de bonos.

Para medir cuantitativamente el riesgo país, desde 1994 se dispone del Emerging Markets Bond Index Plus (EMBI+) que elabora J.P. Morgan, un índice que se mide en puntos básicos y que representa la deuda de mercados emergentes, su desarrollo y su riesgo, registrando el retorno total (resultado de ganancias en precios y flujo por intereses) que se deriva de la negociación de una cesta de bonos de deuda externa de cada país. Cuando los instrumentos que conforman el índice bajan de precio o pierden valor, el índice cae y si los instrumentos suben de precio el valor del índice aumenta. La utilidad de este indicador de riesgo país es la posibilidad de realizar comparaciones con un parámetro de referencia cuantitativo.

En el gráfico que sigue se muestra la evolución del índice de riesgo país promedio de los últimos años para las principales economías latinoamericanas y que son periódicamente evaluadas. Allí se aprecian las fluctuaciones registradas por cada uno de ellos como reflejo de la evolución de su percepción de riesgo'. (Folio 165 del expediente judicial, pieza 'A').

Por lo tanto, se encuentra a derecho la interpretación que hiciera la Administración Tributaria sobre el ajuste anual a fines tributarios, a pesar de que la tasa de interés pactada entre la sociedad recurrente y su filial extranjera sea fija por todo el plazo del contrato de préstamo, ya que, se trata de un aspecto temporal que varía y que al compararlo con no relacionadas y ajustándola a la normativa fiscal, existen diferencias que perfectamente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), puede objetar. Por lo que en opinión de este Juzgador, el reparo formulado determinó si la tasa de interés LIBOR + 7% estaba o no dentro del rango de libre concurrencia, para el ejercicio 2005.

En otras palabras, se debe tomar y crear una comparable a los fines fiscales, que comprenda el análisis bajo la óptica de métodos admitidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta, por cada año fiscal, tomando entre otros aspectos el riesgo conforme al año que allí corresponda, por mandato de la Ley que rige la exacción directa.

El Tribunal debe ser enfático y reiterar que la misma Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 114, señala:

'Artículo 114. Cuando las condiciones que se aceptan o impongan entre partes vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían acordadas por partes independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las partes de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, serán incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

La diferencia, en valor entre el beneficio obtenido por partes vinculadas y el beneficio que habrían obtenido partes independientes en las operaciones a que hace referencia este artículo, se imputará al ejercicio fiscal en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas'.

Norma que al concatenarla con el artículo 1 y 84 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece la concordancia con la anualidad y la obligación, al momento de establecerse las diferencias, si las condiciones pactadas entre vinculadas, se asimilan a las pactadas entre no vinculadas.

El Tribunal también debe señalar, que le otorga plena prueba al testigo experto evacuado, el cual fue ilustrativo para solventar el presente conflicto, sin embargo, este Órgano Jurisdiccional considera que su testimonial no es suficiente para desvirtuar el cálculo

elaborado en el reparo por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Mucho menos un análisis o estudio individual. Una experticia hubiera aclarado si la tasa LIBOR + 7%, se encontraba por encima o por debajo de lo pactado por no vinculadas, lo cual no sucedió en el presente caso.

Al respecto, este Tribunal observa de los autos que durante el lapso probatorio, la sociedad recurrente promovió medios probatorios que no lograron desvirtuar el contenido de la Resolución impugnada en lo que respecta a este particular, como pudiera ser el resultado de la prueba de experticia.

En este sentido, cabe destacar la presunción de legalidad y legitimidad de la que está investido el acto administrativo, por lo que quien pretenda desconocerlo debe comprobarlo con los medios de prueba admitidos en derecho, pues de lo contrario, este se tiene como válido y eficaz, pues su contenido se presume legítimo mientras no se demuestre lo contrario.

En consecuencia, siendo que en el presente caso la recurrente no logró desvirtuar el contenido de la Resolución objeto del presente recurso, su contenido se presume fiel reflejo de la verdad al estar bajo el manto de la presunción de legalidad y legitimidad y, por lo tanto, ante la inexistencia de elementos probatorios suficientes, tendentes a enervar la pretensión fiscal y demostrar sus dichos, debe este Tribunal desestimar el vicio de falso supuesto alegado por la sociedad mercantil recurrente y declarar procedente el reparo formulado mediante la Resolución (Sumario Administrativo) SNAT/INTI/GRTICERC/DSA/R-2012-202, de fecha 15 de agosto de 2012, emanada de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en cuanto a este aspecto. Así se declara.

En consecuencia, no aprecia el Tribunal que el acto recurrido esté viciado del falso supuesto, debido a que se apreciaron correctamente los hechos y se aplicaron las disposiciones conforme a esa apreciación, lo cual a su vez genera la sanción de multa impuesta mediante la Resolución impugnada. Así se declara.

iii) En cuanto a la alegada eximente de responsabilidad tributaria por error de derecho excusable, prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, este Tribunal considera pertinente transcribir el contenido de dicha norma, cuyo texto dispone:

‘Artículo 85.- Son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios:

(...).

4. El error de hecho y de derecho excusable (...).

En cuanto a este particular, la doctrina penal ha señalado: 'El error...es el falso conocimiento de algo, una noción falsa sobre algo... En relación al error propio que afecta o tiene influencia en el conocimiento o voluntad, tradicionalmente se ha hecho referencia a la distinción entre el error de hecho y el error de derecho'. (Arteaga Sánchez, Alberto. 'Derecho Penal Venezolano', Parte General, 3ra edición, pág. 1295).

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

Asimismo, la Sala Político administrativa (sic) de nuestro Máximo Tribunal ha considerado en múltiples oportunidades que dicha circunstancia eximente consiste en la equivocada aplicación o interpretación de la ley o en errores de su apreciación, que traen como consecuencia la posibilidad de cometer faltas con carácter excusable al momento de aplicar la ley tributaria (Vid. sentencias números 00297 de fecha 15 de febrero de 2007, caso: Bayer de Venezuela S.A., 00794 del 28 de julio de 2010, caso: C.A. Editora El Nacional, 00082 del 26 de enero de 2011, caso: Hay Group Venezuela, S.A. y 00262 del 23 de febrero de 2011, caso: Agencias Generales Conaven, S.A.).

En esta perspectiva, este Tribunal observa que para que proceda la eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, se requiere que exista la causa de inculpabilidad así como que tal circunstancia esté debidamente probada.

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

'Tratándose de un error de hecho alegado por la contribuyente, correspondía a ella demostrar no sólo los hechos que comprobaran la verdad de su dicho para así desvirtuar el reparo fiscal, sino que incurrió en el mismo de buena fe. En este sentido la Jurisprudencia ha sostenido de manera reiterada que cuando el error de hecho que pueda alegar un contribuyente para destruir la fuerza probatoria de su declaración jurada (..) corresponde a dicho contribuyente no solo demostrar por medios idóneos la existencia de su error sino que incurrió en el mismo de buena fe, es decir que los elementos de que disponía lo introdujeron a dicho error ya que de lo contrario no se trataría de un error sino, de una falsedad consistente cometida que ni el legislador ni los jueces pueden amparar'. (Sentencia número 00254, de fecha 17 de abril de 1996, Caso: Administradora los Sauces.)

En este mismo sentido, lo expresó la Sala Político administrativa (sic) a través de sentencia número 01603 del 29 de noviembre de 2011, al señalar que a los efectos de la procedencia de la eximente de responsabilidad penal tributaria prevista en el numeral 4 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario, no basta con alegarlo sino que es indispensable su comprobación.

Así lo ha dejado sentado de manera pacífica y reiterada:

...esta Sala observa que invocado como fuera el error de hecho excusable, es preciso destacar que a efectos de determinar la excusabilidad del error, se requiere demostrar con elementos fácticos que la contribuyente obró bajo la firme convicción de estar realizando una actuación debida'. (Vid. sentencia número 982 del 7 de octubre de 2010, caso: Productos Piscícolas Propisca, C.A.).

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

iv) En lo relativo a la eximente de responsabilidad tributaria prevista en el numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Este Tribunal, luego de apreciar la Resolución impugnada, pudo apreciar que no es cierto que la Administración Tributaria haya formulado el reparo con único fundamento en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta, debido a que en el presente caso, se hicieron cálculos correspondientes a los métodos sobre precios de transferencia y sus respectivas comparaciones, se le solicitaron a la sociedad recurrente diversos documentos a través de Actas de Requerimiento, como sus soportes, tal como señala la representación de la República Bolivariana de Venezuela, cuando advirtió en sus informes que para llevarse a cabo el reparo la Administración Tributaria solicitó a la sociedad recurrente el estudio de precios de transferencia, el cual comprende un elemento adicional a la declaración, y que así se puede corroborar del Acta de Recepción SNAT/ INTI/ GRTICE/ RC/ DFMHAC/ 2010/ ISLR/ 00259/06 de fecha 22 de agosto de 2011, la cual cursa a partir del folio 223 de la Primera Pieza Anexa, que contiene el expediente administrativo.

En consecuencia de lo anterior, no se dan los supuestos normativos para su procedencia en especial '...que dicho reparo haya sido fundamentado, con carácter exclusivo, en los datos suministrados por el contribuyente en su declaración...'. Siendo improcedente la denuncia por falta de aplicación del numeral 3 del artículo 171 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable para el ejercicio investigado. Así se declara.

v) Con relación a las atenuantes previstas en los numerales 2 y 5 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario.

Se observa que estas se refieren en primer lugar, a 'La conducta que el autor asuma en el esclarecimiento de los hechos' y la segunda, 'El cumplimiento de la normativa relativa a la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas'.

Con respecto a la conducta que asuma el autor, el Tribunal no observa actuaciones que excedan de las *normales* que debe cumplir todo contribuyente al momento de una investigación fiscal. Considera este Juzgador que si bien se exige con respecto a los tributos la conducta comparable a la de un buen padre de familia, para que opere la atenuante, la postura del investigado debe sobrepasar las exigencias que están contenidas en la ley y siendo una conducta esperada el contribuir con los funcionarios autorizados (artículo 145, numeral 4 del Código Orgánico Tributario), no están dados los extremos para que produzca una disminución de la sanción por la atenuante invocada. Se declara.

Con relación a las demás circunstancias atenuantes que resulten de los procedimientos administrativos y judiciales que no estén previstos expresamente por la ley, el Tribunal considera que esta situación de dolo o de culpa, se aprecia al momento de la calificación del ilícito, por lo que al haberse aplicado la contravención en vez de la defraudación, ya se apreció la intención, siendo improcedente la aplicación de la atenuante general prevista en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario en su numeral 6. Así se declara.

vi) Con respecto a la solicitud de nulidad por ilegalidad del reparo formulado a los ingresos percibidos en las operaciones realizadas por la recurrente con partes vinculadas, ya que se ajustan los márgenes de rentabilidad informados por la sociedad recurrente en las operaciones objetadas, a la mediana, en virtud de que tales márgenes están por debajo del rango de libre concurrencia y vii) la solicitud de nulidad por violación al principio de legalidad tributaria y reserva legal.

Observa el Tribunal, que la objeción se refiere al ajuste realizado por la Administración Tributaria por operaciones ejecutadas por la sociedad recurrente por ingresos de comisiones recibidas de Texaco Internacional Traders, Inc.; ingresos percibidos de la venta de productos terminados (lubricantes marinos); e ingresos percibidos como contraprestación por asistencia técnica prestada a Chevron Texaco Colombia y Chevron Texaco Trinidad & Tobago Resources.

Sobre el particular, de lo que se observa tanto del Acta Fiscal como de la Resolución impugnada y de los cálculos realizados por la Administración Tributaria se pudo apreciar, que la sociedad recurrente informó un margen de utilidad operativa menor al calculado por la Administración Tributaria y fuera del rango de los márgenes operativos sobre costos totales con un promedio ponderado 2003-2005, para el ejercicio fiscal 2005, razón por la cual y ante la falta de información que le fuese requerida por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a la sociedad mercantil Chevron Global Technology Services Company, se le fijó el valor a la mediana.

En efecto, de la Resolución impugnada se aprecia que conforme a lo señalado por la Administración Tributaria, el margen de utilidad operativa se encontraba en todos los casos fuera del rango intercuartílico, lo cual requiere un cálculo y explicación para el momento en que es informado.

Como quiera que la sociedad recurrente no explicó las razones de su cálculo, se procedió a establecer el valor en la mediana, conforme a lo señalado en los artículos 114, 116, 124, 129 y 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio investigado, en concordancia a lo pautado en el artículo 179 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En consecuencia de lo anterior, el Tribunal no aprecia razones para anular los ajustes realizados por la Administración Tributaria en lo que se refiere a los ingresos por comisiones; los ingresos percibidos de la venta de productos terminados, o de los ingresos percibidos como contraprestación por asistencia técnica. Tampoco observa violación al principio de legalidad tributaria y reserva legal. Así se declara.

(...)"

AVIDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario

Fecha: 6 de octubre de 2014
Expediente: AP41-U-2014-000150
Sentencia Interlocutoria: 122/2014
Caso: GUSTAVO ADOLFO ESCOBAR JURADO
Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario
de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Juez: Raúl Gustavo Márquez Barroso

La reforma al recurso contencioso tributario procede antes del lapso de oposición a su admisión, etapa que es equiparable a la contestación de la demanda en el juicio ordinario previsto en el Código de Procedimiento Civil, por ser ésta la primera oportunidad de la cual dispone la Administración para exponer sus alegatos de defensa.

"(...).

El procedimiento contencioso tributario de anulación, carece de normas que regulen la reforma de las pretensiones recogidas en el escrito recursorio, para quienes se encuentren legitimados para intentarlo cuando son afectados en sus derechos por actos de la Administración Tributaria. Por esta razón, el Código Orgánico Tributario en su artículo 332, permite la remisión al Código Adjetivo Civil para solventar las dudas o llenar los vacíos del legislador en materia adjetiva tributaria.

De esta forma el artículo 343 del Código de Procedimiento Civil establece:

'Artículo 343.- El demandante podrá reformar la demanda, por una sola vez, antes que el demandado haya dado la contestación a la demanda, pero en este caso se concederán al demandado otros veinte días para la contestación, sin necesidad de nueva citación'.

Ahora bien, en el procedimiento contencioso tributario no hay contestación a la demanda, sin embargo, la Sala Política administrativa (sic) ha interpretado que los cinco días que tiene la Administración Tributaria para oponerse a la admisión del Recurso Contencioso Tributario, equivale a la primera defensa dentro del proceso y por lo tanto la reforma debe formularse antes de la admisión del Recurso Contencioso Tributario.

En efecto, la Sala Política administrativa (sic) ha señalado mediante sentencia 01547 de fecha 14 de junio de 2006, lo siguiente:

'Lógicamente, el régimen anterior no es aplicable del todo al caso de autos; no obstante, sí lo es en lo relativo a la posibilidad de reformar el recurso contencioso tributario, aun en su modalidad subsidiaria, en sede jurisdiccional, antes del lapso de oposición a la admisión del recurso interpuesto, previsto en el artículo 267 del vigente Código Orgánico Tributario, el cual en criterio de la Sala resulta equiparable a la contestación de la demanda en el juicio ordinario, por ser ésta la primera oportunidad de la cual dispone la Administración para exponer sus alegatos contra el aludido recurso contencioso, siendo fundamental para ello, que los límites de la acción estén perfectamente determinados en esa fase del proceso'. (...).

En consecuencia de lo anterior, el Tribunal debe declarar improcedente la reforma, debido a que el escrito que se pretende reformar, fue admitido mediante sentencia interlocutoria 104/2014 de fecha 14 de agosto de 2014; decisión que a su vez se encuentra por notificar a la Procuraduría General de la República, para que se inicie el lapso de promoción de pruebas. Esto es, precluyó el lapso permitido para realizarlo. Así se declara.

El Tribunal debe aclarar que una vez notificada la Procuraduría General de la República, la presente causa continuará su curso, en la etapa correspondiente, por lo que las partes podrán hacer uso de su derecho de promover pruebas.

Por las razones antes expuestas, este Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara IMPROCEDENTE la reforma al Recurso Contencioso Tributario interpuesto por ciudadano Gustavo Jaimes Millán, quien es venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número 8.813.192, inscrito en el Instituto de Previsión Social del Abo-

gado bajo el número 44.477, actuando en su carácter de apoderado del recurrente, ciudadano GUSTAVO ADOLFO ESCOBAR JURADO, quien es venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número 11.229.736 (...).”

Fecha: 15 de octubre de 2014
Expediente: AF41-U-2004-000001
Sentencia: 2032

Caso: HEWLETT-PACKARD VENEZUELA, C.C.A.
Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario
de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas
Juez: Pedro Baute Caraballo

De acuerdo con lo antes señalado, se concluye que en Venezuela rige en materia de valoración aduanera, a partir del 29 de diciembre de 1994, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT), incorporado como derecho interno mediante la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech, el cual establece en su artículo 8 el procedimiento para efectuar ajustes al valor de la mercancía importada, por remisión expresa del artículo 1º eiusdem, según el cual el importe en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo.

“(...).

IV MOTIVACIONES PARA DECIDIR

En virtud de los alegatos esgrimidos por la contribuyente Hewlett Packard de Venezuela, C.C.A., en su recurso contencioso tributario y las defensas opuestas por el Fisco Nacional, la presente controversia se circunscribe a determinar la conformidad a derecho de la Resolución dictada por la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que declaró inadmisibles los recursos jerárquicos intentados contra el Acta de Reconocimiento dictada por la Aduana Principal Aérea de Maiquetía en la que se objetó el valor de una mercancía importada por la contribuyente.

1.- Punto previo. De la inadmisibilidad de la prueba de experticia
La representación en juicio del Fisco Nacional solicitó en su escrito de informes que se declarara inadmisibles la experticia promovida por la contribuyente.

Frente a tal petición, observa este Tribunal que luego de la presentación del escrito de promoción el 21 de septiembre de 2004, por parte de la contribuyente, se abrió el lapso para que su contraparte (Fisco Nacional) se opusiera a alguna de las pruebas promovidas por considerarlas ilegales o impertinentes conforme a lo previsto en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario de 2001, lapso el cual transcurrió íntegramente sin la participación del Fisco Nacional.

Por ello, transcurrido ese lapso sin haberse presentado oposición, este Tribunal por sentencia interlocutoria del 30 de septiembre de 2004, admitió las pruebas promovidas cuanto ha lugar en derecho salvo la apreciación que de ellas se hará en la presente sentencia, motivo por el cual, se considera que la oposición planteada por el Fisco Nacional en la oportunidad de informes rechazando el objeto sobre el que versó la experticia y ni siquiera el informe pericial, resulta improcedente por extemporánea. Así se declara.

a) Inadmisibilidad del recurso jerárquico

Observa este Tribunal que la Resolución que declaró inadmisibile el recurso jerárquico se fundamentó en los artículos 244 y 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, en atención al transcurso del lapso de caducidad. Dicha normativa dispone lo siguiente:

'Artículo 244: El lapso para interponer el recurso será de veinticinco (25) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del acto que se impugna'.

'Artículo 250: Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.
3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye, o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado'.

Así las cosas, se constata que en fecha 24 de septiembre de 2003, la Aduana Principal Aérea de Maiquetía, dictó el Acta de Reconocimiento S/N, notificado a la sociedad mercantil Hewlett-Packard Venezuela, C.C.A., o su representante legal, el 29 de septiembre de 2003.

Contra el referido acto, la mencionada sociedad de comercio ejerció recurso jerárquico en fecha 10 de noviembre de 2003.

Así, una vez cumplidas tales actuaciones se constata, tal como lo consideró la Administración Tributaria en el acto impugnado, que el día 10 de noviembre de 2003, oportuni-

dad en que fue presentado el indicado recurso, habían transcurrido un total de veintisiete (27) días hábiles, lapso este que excede del previsto en el citado artículo 244 del vigente Código Orgánico Tributario. Por tal motivo, se observa que en el caso bajo examen, para la fecha de interposición del jerárquico, había operado la causal de inadmisibilidad del mismo, contemplada en el artículo 250, numeral 2 del Código Orgánico Tributario de 2001, cual es, la caducidad del plazo para el ejercicio de dicho medio de impugnación.

Por ello, la interpretación dada por la Administración Tributaria a la norma transcrita al declarar inadmisibile el recurso por haber transcurrido el lapso de caducidad, se encuentra ajustada a derecho, toda vez que la misma ha sido establecida por el legislador tributario, como el límite legítimo del derecho fundamental al libre acceso a la justicia en la vía administrativa. En efecto, la finalidad de este tipo de requisito es proteger la estabilidad de los actos que de la Administración emanan, los cuales siempre persiguen un interés, bien sea particular o general. Por esta razón, la actividad administrativa no puede contrariar los principios consagrados constitucionalmente, pues siempre debe ofrecer a los administrados seguridad jurídica en la aplicación de la ley en los procedimientos administrativos, sin apartarse del espíritu y propósito de la norma (Vid., sentencia de la Sala Político-Administrativa del tribunal Supremo de Justicia número 01415 del 28 de noviembre de 2012, caso: Servicios Generales Veneasistencia, C.A.).

No obstante lo anterior, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (Vid., sentencia número 164 del 23 de marzo de 2010, caso: Policlínica Metropolitana, C.A.), ha considerado en supuestos como el de autos, que el órgano jurisdiccional debe revisar todos los alegatos que abarquen la pretensión de nulidad presentados en el recurso contencioso tributario, todo ello, en resguardo del principio de tutela judicial efectiva dispuesto en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y no limitarse a la revisión de las causales de inadmisibilidad del recurso administrativo, motivo por el cual, este Tribunal pasa de seguidas a revisar el resto de las denuncias presentadas por la sociedad de comercio Hewlett-Packard Venezuela, C.C.A. (Vid., en este orden, sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa N° 01017 del 2 de julio de 2014, caso: Transporte Amazonair, C.A.). Así se establece.

2.- Inmotivación

En segundo lugar, denunció la contribuyente el vicio de inmotivación, debido a que supuestamente no se fundamentaron las razones por las cuales no se tomó como 'valor de aduana el valor de transacción de la mercancía'.

Planteado lo anterior, entiende este Juzgador que la motivación es la expresión formal de los supuestos de hecho y de derecho del acto. Así, el artículo 9 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en forma expresa exige que los actos administrativos de carácter particular se encuentren suficientemente motivados, exceptuando solamente a los de simple trámite o aquellos a los cuales una disposición legal exonere de ella.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 18, ordinal 5º eiusdem, todo acto administrativo deberá contener ‘...Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes...’.

De las normas parcialmente transcritas, se desprende la existencia de la motivación como uno de los principios rectores de la actividad administrativa, lo cual permite adecuar su función dentro de los límites que la ley le impone. Tal exigencia consiste, y así lo ha sostenido innumerable jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, en que los actos que la Administración emita deberán estar debidamente motivados, es decir, señalar en cada caso el fundamento expreso de la determinación de los hechos que dan lugar a su decisión, de manera que el administrado pueda conocer en forma clara y precisa las razones fácticas y jurídicas que originaron tal solución, permitiéndole oponer las razones que crea pertinentes a fin de ejercer su derecho a la defensa.

En este orden, la nulidad de los actos administrativos por inmotivación sólo se produce cuando no permite a los interesados conocer los fundamentos legales y los supuestos de hecho que constituyeron las bases o motivos en que se apoyó el órgano administrativo para dictar la decisión; pero no, cuando habiendo una sucinta motivación, permita conocer la fuente legal, las razones y los hechos apreciados por el funcionario.

La motivación que supone toda resolución administrativa, no es necesariamente el hecho de contener dentro del texto que la concreta, una exposición analítica o de expresar los datos o razonamientos en que se funda de manera discriminada, pues un acto puede considerarse motivado cuando ha sido dictado con base en hechos, datos o cifras concretas y cuando éstos consten efectivamente y de manera explícita en el expediente.

En razón de lo anterior, pasa este Tribunal a revisar el contenido del acto administrativo impugnado, del cual se desprende que las objeciones al valor declarado por la contribuyente se debieron a que presuntamente no se presentó la documentación solicitada en el Acta de Requerimiento de fecha 11 de septiembre de 2003, motivo por el cual, aplicó los precios de mercancías similares que reposan en la Unidad Técnica de Arancel y Valor de la Aduana Principal Aérea de Maiquetía, todo ello conforme a la interpretación de la normativa contenida en ‘la Resolución 378 y 379 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 en su artículo 16 y en el numeral 6 de su Anexo III; la Circular INA/DV/00/I-019 del 30-05-00 e Instructivo Anexo (artículos 15 y 16), emitida por la Intendencia Nacional de Aduanas del SENIAT’.

En razón de lo anterior, considera este Tribunal que el Acta de Reconocimiento expuso de forma satisfactoria sus razones por las cuales acudió a los precios de mercancías similares, a saber, la falta de presentación de la documentación solicitada en el Acta de Requerimiento, motivo este por el que resulta improcedente la denuncia de inmotivación efectuada por la contribuyente en tales términos. Así se declara.

3.- Prescendencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido

Seguidamente, afirmó la recurrente que en el presente caso, no se emitió la resolución que especifique la multa, así como la planilla de liquidación de la misma. Por ello, alegó la prescendencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, conforme a lo previsto en el artículo 19, numeral 4 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

En razón de la denuncia anterior, considera este Tribunal acudir a la normativa contenida en los artículos 124, 131 y 148 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, así como los artículos 497 y 501 del Reglamento de dicha ley de 1991, la cual señala lo siguiente:

Ley Orgánica de Aduanas de 1999

'Artículo 124. Salvo disposición en contrario, la aplicación de cualesquiera de las sanciones a que se refiere este Título no excluirá la de otras previstas en esta Ley o en leyes especiales'.

'Artículo 131. De toda decisión se oirá recurso jerárquico por ante el Ministro de Hacienda. La interposición del recurso no suspenderá los efectos del acto recurrido'.

'Artículo 148. Los Fiscales Nacionales de Hacienda, cuando encontraren que se hubiere cometido alguna infracción a la legislación aduanera nacional, procederán sin perjuicio de los recursos que acuerda la ley al contribuyente, de la siguiente manera:

a) En los casos de contrabando seguirán el procedimiento aplicable que señala la ley, a fin de que sea determinada la competencia para conocer el asunto y de que el procedimiento siga su curso legal.

b) Cuando la infracción estuviere sancionada con pena de comiso o multa, o con ambas las sanciones podrán ser impuestas por el propio fiscal actuante, siempre que no se trate de contrabando, de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

c) Cuando se hubieren cancelado derechos inferiores a los que fueren exigibles, se formulará el acta respectiva y se ordenará la liquidación de los derechos diferenciales, sin perjuicio del ejercicio de los privilegios fiscales del caso'.

Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas de 1991

'Artículo 497. A los efectos de la imposición de penas de comiso, o multa, o de ambas, de que trata el literal b) del artículo 151 de la Ley, se procederá de la siguiente manera:

Quando se trate de multa, ésta se aplicará dentro de los límites fijados por la Ley para cada caso según la mayor o menor gravedad de la infracción, la magnitud de los perjuicios causados al Fisco Nacional y las circunstancias agravantes y atenuantes, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 125 y siguientes de la misma Ley'.

‘Artículo 501. De toda decisión que imponga multa, dictada por los funcionarios competentes, podrán interponerse los recursos a que se refiere este título’.

Del análisis concordado de las normas precedentemente transcritas, advierte el Tribunal que las mismas no contemplan, per se, un procedimiento administrativo para la imposición de las sanciones en esta materia; no obstante, y aun cuando resulta una obligación de la Administración Aduanera respetar los derechos constitucionales de los administrados, en particular el derecho a la defensa y al debido proceso, estima este Juzgado que ante tales supuestos de ausencia de normas y procedimientos, debe atenderse al estricto contexto de la materia que está siendo objeto de análisis y no a un tratamiento genérico sobre dicho asunto.

En tal sentido, se estima necesario traer a colación el criterio expuesto por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa en su sentencia N° 01094 del 20 de junio de 2007 (caso: Agencias Generales Conaven, S.A.), ratificado en decisión N° 00262 de fecha 23 de febrero de 2011, en un caso de la misma recurrente, en el cual se señaló lo siguiente:

‘...En este mismo contexto, debe resaltarse, vista la naturaleza misma de la sanción, que esta forma de imposición no entraña a juicio de este máximo órgano jurisdiccional, lesión alguna del derecho a la defensa y al debido proceso de los administrados, pues éstos si bien no participan en el procedimiento formativo del acto por ser la sanción de tipo inmediata e impuesta en ejecución directa de la ley que la prevé (Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia con el Decreto N° 1.655), pueden hacer valer contra ésta los medios recursivos permitidos por la ley, bien mediante un procedimiento administrativo impugnativo de segundo grado (recurso jerárquico) o mediante el ejercicio del mecanismo jurisdiccional (recurso contencioso tributario).

Respecto de este último señalamiento, debe asimismo indicarse que si bien no resulta la regla general en materia administrativa y tributaria concebir la defensa del administrado luego de producido el acto sancionatorio, la particular naturaleza de las sanciones pecuniarias de este tipo (multas) así lo exige por su propia concepción, sin que ello entrañe en criterio de este Alto Tribunal una lesión al orden constitucional y legal. Así se declara’.

En atención al criterio contenido en la sentencia parcialmente transcrita, este Tribunal, circunscribiendo el análisis al caso concreto, observa que la Administración Aduanera en su función de policía administrativa tendente a resguardar el cumplimiento de la normativa aduanera y ordenó aplicar las sanciones previstas en el artículo 120, literal b) de la Ley Orgánica de Aduanas de 1999.

Tal circunstancia obedeció al ajuste del valor declarado por Hewlett-Packard Venezuela, C.C.A., respecto a la mercancía ingresada, debido a que no presentó –según afirma la Administración Aduanera– la documentación requerida para la verificación del precio. Por ello, la actuación de la autoridad aduanera no puede considerarse como violatoria del

debido proceso y del derecho a la defensa de la contribuyente, por cuanto la naturaleza misma de la sanción impuesta así lo exige, como medida de preservación de los intereses del colectivo en general, otorgándole la posibilidad de ejercer los medios recursivos permitidos por la ley.

Con fundamento en lo antes expuesto, este Tribunal declara improcedentes las denuncias formuladas por la contribuyente respecto a la presunta violación del derecho a la defensa y al debido proceso y a la prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. Así se declara.

4.- De la valoración de la mercancía importada

Afirmó la recurrente que el Acta de Reconocimiento violó los parámetros legales de valoración de mercancías establecidos en las reglas aplicables 'conforme al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio de 1994'.

En este orden, agregó que la Administración Aduanera no utilizó mercancías idénticas ni tampoco similares a las importadas por Hewlett-Packard Venezuela, C.C.A., para la determinación del valor en aduana, ya que los equipos comparados son totalmente distintos.

Planteado lo anterior, este Tribunal considera oportuno acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, sentada en sentencias de fechas 11 de mayo de 2004 y 16 de enero de 2008, Nros. 00429 y 00062 casos: Sílice Venezolanos, C.A. (SILVENCA) y Francisco Kerdel Vegas y Martha Ramos de Kerdel, respectivamente, la cual señala respecto a las normas aplicables en materia de nomenclatura arancelaria y del valor de las mercancías, lo siguiente:

'(...) en fecha 15 de abril de 1994, la República de Venezuela suscribió el Acuerdo de Marrakech por el cual se establece la Organización Mundial del Comercio ('OMC'), pasando a ser Estado Miembro de dicha organización y obligándose a acatar las decisiones adoptadas en el seno de la misma; además, en fecha 06 de diciembre de 1994, el entonces Congreso de la República sancionó la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech (Gaceta Oficial N° 4.829 Extraordinario del 29 de diciembre de 1994), pasando dicha normativa a formar parte de nuestra legislación interna.

Así, en los aludidos fallos se dejó sentado que en el marco del señalado acuerdo y a los fines de desarrollar un 'sistema multilateral de comercio integrado' facilitador del comercio internacional entre los países miembros, fueron incluidos en dicho instrumento legal tanto las resoluciones contenidas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo del GATT de 1994 y de 1947), los resultados de anteriores esfuerzos de liberación del comercio y los resultados integrales de las Negociaciones Comerciales Multilaterales de la Ronda Uruguay; de igual forma, y con ocasión a la inclusión de las

normas del GATT, fue comprendido en el Anexo 1 de la Lista de Anexos insertos en el mismo, el Acuerdo sobre Salvaguardias conforme al cual fue regulada la facultad de los Estados Miembros para dictar medidas de salvaguardia en materia de importaciones.

En efecto, el mencionado instrumento legal faculta a cada uno de los países miembros de la OMC a aplicar una medida de salvaguardia (entendiendo por tales medidas las detalladas en el artículo XIX del GATT de 1994) respecto de un producto determinado, cuando las importaciones del mismo en su territorio hayan aumentado en tal cantidad, en términos absolutos o en relación con la producción nacional, y se realicen en condiciones tales que causen o amenacen causar un daño grave a la rama de producción nacional que elabora productos similares o directamente competitivos (artículo 2 del acuerdo), debiendo por su parte, el Estado adoptante de la medida, previo al decreto de la misma, sujetarse al cumplimiento de los requisitos, condiciones y procedimiento regidos en dicho acuerdo’.

Conforme a lo anterior, se observa que la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.829 Extraordinaria de fecha 29 de diciembre de 1994, entrando a formar parte de la legislación interna venezolana y la cual incluyó el contenido del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT), como mecanismo de coordinación del comercio internacional entre los países miembros.

Ahora bien, en la referida sentencia Nro. 00062 de fecha 16 de enero de 2008 (caso: Francisco Kerdel Vegas y Martha Ramos de Kerdel), posteriormente ratificada por la mencionada Sala Político-Administrativa en la decisión No. 00650 del 20 de mayo de 2009 (caso: Inversiones Ocean City, C.A.), se precisó el procedimiento para efectuar ajustes a los valores declarados por los contribuyentes respecto de las mercancías importadas según las normas contenidas en el aludido Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT). En tal sentido, se señaló lo siguiente:

‘ (...) el artículo 22, número 1, del Acuerdo del GATT señala que cada Miembro se asegurará de que, a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones de dicho convenio, para Venezuela el 29 de diciembre de 1994, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén en conformidad con las disposiciones del Acuerdo, razón que lleva a la Sala a declarar que no son aplicables, a partir del 29 de diciembre de 1994, las normas sobre valoración contenidas en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas. Así se declara.

La admisión por parte de la República Bolivariana de Venezuela del Acuerdo del GATT sobre Valoración Aduanera, contenido en el Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio, incorporado a la legislación interna mediante Ley Aprobatoria del Acuerdo de

Marrakech, cuerpo normativo que por tener rango de ley es de aplicación preferente respecto del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, cuyo rango es sublegal, se ha manifestado a través de diversos actos de la Administración, entre ellos los siguientes:

En el Decreto N° 655 de fecha 23 de enero de 2000, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.436 Extraordinario del 4 de febrero del mismo año, en el cual se ordena, en el artículo 1, la publicación en Gaceta Oficial de las Decisiones Nos. 378 y 379 de fecha 19 de junio de 1995, de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. En la Decisión N° 378, artículo 1, se decide que para los efectos de la valoración aduanera, los países miembros se registrarán por dicha Decisión, y por el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

En la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 668 de fecha 11 de diciembre de 2000, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.100 del 15 de diciembre de 2000, que adopta el formulario Declaración Andina de Valor por la cual se acogen las normas de valoración aduanera contenidas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT), señalándose que la aplicación de las referidas normas se hará tomando en cuenta los principios generales que consagra el Acuerdo sobre Valoración del GATT. En el Anexo del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), N° 1 de la Introducción General, contenido en la Decisión N° 378 sobre Valoración Aduanera, se indica que el valor de transacción, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con dicho Acuerdo.

En el Decreto N° 2.444 de fecha 5 de junio de 2003, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.706 de fecha 6 de junio de 2003, sobre la reforma parcial del Reglamento sobre la Inspección o Verificación previa a las Importaciones, que se fundamenta en la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech.

En el ámbito internacional, se señala el siguiente:

En el Acuerdo de Montevideo de fecha 16 de diciembre de 2003, suscrito por los países miembros del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), –en el que se adhirió la República Bolivariana de Venezuela, según el artículo 1 del Protocolo de Adhesión de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 4 de julio de 2006, publicado en la Gaceta Oficial N° 38.482 de fecha 19 de julio de 2006–, que señala en una de sus consideraciones, que el Acuerdo de Marrakech, por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC), constituye el marco de derechos y obligaciones al que se ajustarán las políticas comerciales y los compromisos de dicho convenio. También, en el Título X sobre Valoración Aduanera del tratado, se señala que las partes signatarias se registrarán por las disposiciones del Acuerdo relativo a la

Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. (Acuerdo del GATT).

Expuesto lo anterior la Sala observa que la Administración Tributaria, al realizar el ajuste al valor de la mercancía importada, debía seguir el procedimiento del artículo 8 del Acuerdo del GATT de 1994, por remisión expresa del artículo 1 del mismo convenio, según el cual el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del mismo Acuerdo’.

De acuerdo con lo expuesto y a los fines debatidos, se considera necesario transcribir el contenido de los artículos 1 y 8 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT), cuyo texto es del tenor siguiente:

‘Artículo 1. El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, (...)’.

‘Artículo 8. 1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) Los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

- i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii) El costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
- iii) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

b) El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

l) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

ii) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

iii) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

iv) Ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

d) El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

c) el costo del seguro.

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo'.

De acuerdo con lo antes señalado, se concluye que en la República Bolivariana de Venezuela rige en materia de valoración aduanera, a partir del 29 de diciembre de 1994, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo del GATT), incorporado como derecho interno mediante la Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech, el cual establece en su artículo 8 el procedimiento para efectuar ajustes al valor de la mercancía importada, por remisión expresa del artículo 1º eiusdem, según el cual el importe en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el aludido artículo 8 del Acuerdo. (Vid., Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala

Político-Administrativa No. 00650 del 20 de mayo de 2009, caso: Inversiones Ocean City, C.A.). Ahora bien, circunscribiendo el análisis al caso concreto se constata que la Administración Aduanera ante la falta de presentación de elementos por parte de la recurrente, acudió a los precios de mercancías similares que se encontraban en la Unidad Técnica de Arancel y Valor de la Aduana Principal Aérea de Maiquetía, actuación la cual no se encuentra ajustada al procedimiento establecido en el mencionado Acuerdo del GATT.

Lo anterior se evidencia aún más por el hecho que las mercancías utilizadas para efectuar el ajuste no tenían semejanza con las importadas por Hewlett-Packard Venezuela, C.C.A., constituidas por cuarenta y seis (46) unidades de discos duros de 20 GB, tecnología IDE, parte 8982-69001, lo cual se evidencia del informe de la experticia que riel a los folios 78 a 88, en los términos siguientes:

'Debido a cada una de las características, propiedades y diferencias antes presentadas referentes a los discos duros de tecnología IDE (ATA) y SCSI, no debería aplicarse ninguna comparación o semejanza de precios, de propiedades y características físicas, electrónicas, y de operación entre ambas tecnologías. Igualmente, los fabricantes y características de los discos comparados (SUN y HP) son totalmente diferentes (HP = Maxtor, tecnología IDE Ultra ATA100, 5400 rpm, 40 pines; discos SUN = Tecnología SCSI, 7200 rpm, 68 pines, fabricante Fujitsu).

Los precios referenciales en el mercado de ambas tecnologías o sistemas son:

Discos HP IDE P8982-69001, 5400 rpm, 3.5", Maxtor Ultra ATA 100, 40 pines dedicados a computadores personales del hogar y oficina para un solo usuario: entre US\$ 34,00 y \$ 40,00.

Discos Duros SCSI de SUN: tecnología SCSI, 7200 rpm, 3,5", fabricante: Fujitsu, entre 1 y 9 GB de capacidad. Costo promedio: entre \$ 400,00 y 1.100,00 US\$, dedicados solamente a servidores SUN de alto rendimiento multiusuarios.

Se concluye: Discos duros totalmente diferentes en todas sus propiedades, especificaciones y características de uso, además de ser de marca y fabricantes diferentes, lo cual contribuye en la notable diferencia de precios. En ningún caso deberían ser comparados como dispositivos similares ni en propiedades ni en precios'.

Por las razones anteriormente expuestas debe este Tribunal declarar la ilegalidad del Acta de Reconocimiento impugnada por acudir a criterios de ajuste de precios distintos al Acuerdo del GATT y, aun ante la pretendida ausencia de elementos por parte de la recurrente, por tomar mercancías que en nada se asemejan a las importadas, contrariando con ello lo dispuesto en el artículo 15 del mencionado Acuerdo.

Por las razones anteriormente expuestas, debe este Tribunal declarar la nulidad del acto administrativo impugnado. Derivado de lo anterior, se declara con lugar el recurso contencioso tributario. Así se declara.

(...)"

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario