

LTX N° 27 DEL 2 DE ABRIL DE 2024

BENEFICIO DE EXENCIÓN EN EL CASO DE LAS ASOCIACIONES CIVILES SIN FINES DE LUCRO QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS PARA LA CONSECUCCIÓN DE SUS FINES

En fecha treinta (30) de enero de 2024, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central con Competencia en los Estados Aragua, Carabobo y Cojedes, publicó la Sentencia Definitiva N° 1604 (caso "ASOCIACIÓN CULTURAL INTERNACIONAL"), concerniente al Recurso Contencioso Tributario ejercido contra Consulta de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, según la cual, la Asociación Civil (parte recurrente del proceso, identificada plenamente en esta Sentencia) no califica dentro de la figura de "asociación sin fines de lucro", por haber, según la Gerencia General de Servicios Jurídicos, discrepancias del objeto social reflejado en sus Estatutos y la actividad efectivamente ejercida por la Asociación.

A raíz de dicha Consulta, fue indicado por la Gerencia General de Servicios Jurídicos que la referida Asociación Civil no debía gozar del beneficio de exención establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR). Ante este desacertado pronunciamiento, la recurrente interpuso Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con Amparo Constitucional Cautelar, alegando:

- Que la recurrente era una institución privada, y más específicamente, una Asociación Civil dedicada exclusivamente a actividades educativas y enseñanza;
- Que la recurrente no perseguía fines de lucro, ya que dedicaba la totalidad de sus ingresos y patrimonio al cumplimiento de su objeto social, y solamente realizaba pagos normales y necesarios requeridos para el cumplimiento de dichos fines;
- Que la recurrente, en ningún caso y bajo ningún concepto, repartió dividendos, utilidades o beneficios de cualquier índole a sus miembros y representantes; y
- Que, en caso de liquidación, el patrimonio de la recurrente sería destinado a otras instituciones sin fines de lucro con objeto similar.

Dichos alegatos se desprendieron de la lectura íntegra de sus Estatutos Sociales, de lo establecido en Certificado de Exoneración expedido por la Administración Sectorial de ISLR del Ministerio de Hacienda del Estado Valencia, así como de lo estipulado en el Reporte de Actividades Culturales, de Responsabilidad Social y Benéficas, con base a los Informes de los Contadores Públicos Independientes y los Estados Financieros de la Asociación. En este sentido, la recurrente solicitó la ratificación de la exención que le era aplicable, además del cese de los cobros de ISLR que le fueron notificados por el SENIAT.

A pesar de lo anterior, la Gerencia de Servicios Jurídicos insistió en la improcedencia de la exención, por no concurrir, a su entender, los requisitos exigidos en la normativa legal y reglamentaria sobre la materia:

I. QUE LA ENTIDAD FUESE UNA INSTITUCIÓN BENÉFICA O DE ASISTENCIA SOCIAL;

La Administración Tributaria concluyó que la Asociación Civil no se ajustaba a la norma, en virtud de que la misma se dedicaba a realizar actividades de carácter lucrativo para así lograr sus fines propios, es decir, su objeto presentaba discrepancia entre si era una asociación con o sin fines de lucro.

Ante el argumento del SENIAT, la recurrente denunció el falso supuesto de hecho y de derecho por parte de la Administración Pública, por lo cual, el acto quedaba viciado de nulidad absoluta, siendo que la Consulta impugnada hizo una lectura incompleta de los Estatutos Sociales de la Asociación, y, por lo tanto, basó su decisión en la apreciación parcial de los hechos. A este respecto, la Administración Pública consideró exclusivamente uno de los Artículos que componían los Estatutos Sociales, obviando el análisis del resto de las disposiciones allí contenidas, el Reporte de Actividades Culturales, de Responsabilidad Social y Benéficas, la Certificación de Exoneración expedida por el Ministerio de Hacienda, y los Informes de los Contadores Públicos independientes.

II. QUE LA ENTIDAD NO PERSIGUIESE FINES DE LUCRO (QUE SUS ENRIQUECIMIENTOS FUESEN OBTENIDOS

LTX N° 27 DEL 2 DE ABRIL DE 2024

COMO MEDIOS PARA SUS FINES);

Este requisito está comprendido en el *Primer Requisito* analizado, por lo que la Administración Pública justificó su supuesta improcedencia a través de la interpretación aislada y errónea del objeto social previsto en el Artículo 3 de los Estatutos de la Asociación.

Lo anterior resultó en un equívoco análisis, siendo que el artículo 17, literal a) del Reglamento de la Ley de ISLR establece, a su vez, cómo requisitos adicionales:

- Que la institución tuviese por objeto prestar en Venezuela servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos o albergues a los desvalidos o fondos para los mismos objetivos; y
- Que la institución no persiguiese fines de lucro.

En virtud a esto, este Tribunal concluyó que la Asociación Civil cumplió con el primer requisito del Reglamento por dedicarse en Venezuela a prestar **una (1) o más** de las actividades ya señaladas: (i) servicios médicos, (ii) servicios docentes, o (iii) suministrar alimentos, vestidos o albergues a desvalidos, o suministrar fondos para los mismos objetivos (argumento reiterado por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en los fallos N° 00063 de junio de 2017 y N° 00161 de julio de 2021, por sólo mencionar algunos). Esto, de acuerdo a la construcción gramatical de la norma, que usa la conjunción alternativa “o”, e implica que la institución puede tener por objeto una (1) o más de las actividades antes referidas, siendo el caso que la Asociación Civil recurrente, efectivamente, prestaba servicios docentes en Venezuela, además de recaudar bienes y fondos para los desvalidos.

El error de la Consulta impugnada fue considerar que la Asociación Cultural no cumplió con el *Segundo Requisito* por no estar claro si tenía fines de lucro, ya que su objeto social indicaba en el Artículo 3 que “*Aunque la Asociación no [tenía] fines de lucro, ello no [impedía] que [pudiese] realizar actividades lucrativas como medio para alcanzar sus fines propios*”, y ello según el SENIAT, constituía una “*discrepancia*”. Sin embargo, tal discrepancia era inexistente, tanto en los Estatutos Sociales como en las

actividades desarrolladas por la recurrente, entendiéndose que en esta Asociación los fundadores, asociados o miembros no perseguían una ganancia o provecho en el desarrollo del objeto social de la institución ni el reparto de los beneficios o utilidades obtenidos, sino fines distintos, como la educación (que resulta ser un servicio público, un Derecho Humano Fundamental, y, además, una actividad esencialmente civil). Por tanto, a pesar de tener dicha Asociación capacidad para contratar, esto no hacía del comercio su profesión habitual, no teniendo como objeto la realización de uno (1) o más actos de comercio ni siendo una sociedad mercantil. En otras palabras, que la Asociación pudiese realizar actividades lucrativas o económicas no cambiaba el hecho que los ingresos derivados de esas actividades fueran utilizados como medios para alcanzar sus fines propios no lucrativos.

La Consulta impugnada, por tanto, no hizo más que equiparar erróneamente el término “fines de lucro” con “ingresos derivados de actividades económicas”, lo cual, constituye un falso supuesto.

III. QUE LA ENTIDAD, EN NINGÚN CASO, DISTRIBUYESE GANANCIAS, BENEFICIOS O PARTE ALGUNA DE SU PATRIMONIO A SUS FUNDADORES, ASOCIADOS O MIEMBROS; Y

IV. QUE LA ENTIDAD NO REALIZASE PAGOS A TÍTULO DE REPARTO DE UTILIDADES O DE SU PATRIMONIO

Al considerar la Consulta, erróneamente, que la Asociación Civil no cumplió con el *Primer* y *Segundo Requisito*, se abstuvo de analizar el *Tercero* y el *Cuarto*, por considerarlo inoficioso. Con esto, también fue violado el principio de exhaustividad o globalidad del acto administrativo previsto en el artículo 62 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA), según el cual el acto administrativo que decide el asunto debe resolver todas las cuestiones que hubieren sido planteadas, tanto inicialmente como durante la tramitación del procedimiento.

En todo caso, quedó asentado que la Asociación Cultural también cumplía con el *Tercer* y *Cuarto Requisito* (no analizado por la

LTX N° 27 DEL 2 DE ABRIL DE 2024

Administración Pública, pero sí por el Tribunal), por no distribuir ganancias, beneficios o parte de su patrimonio a fundadores, asociados o miembros; ni realizar pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

Al cumplir con los cuatro (4) requisitos, fue concluido que la prenombrada Asociación sí calificaba para la exención de ISLR, incurriendo la Gerencia de Servicios Jurídicos del SENIAT en varios vicios a lo largo de su Consulta. Adicionalmente, esta Sentencia examina la violación al principio de buena fe y confianza legítima alegado por la recurrida, siendo que el SENIAT, cambió el criterio previamente establecido por el Ministerio de Hacienda que ya había calificado a la Asociación como una "institución sin fines de lucro". Dicho esto, aun cuando la Administración Tributaria se encuentra facultada de modificar sus criterios, dichas modificaciones sólo pueden surtir sus efectos con posterioridad a la notificación del acto administrativo en el que se manifieste la voluntad de efectuar el cambio.

En otras palabras, el SENIAT al cambiar el criterio expresado en el Certificado de Exoneración del Ministerio de Hacienda y, con los mismos hechos, pretender considerar que la Asociación Civil tenía fines de lucro, desconoció el valor del "precedente administrativo", el cual se encuentra vinculado al principio constitucional de seguridad jurídica. Este principio tiene como objetivo proteger la expectativa legítima de los particulares a que la Administración actúe de forma idéntica en situaciones futuras, y ha sido consagrado por el legislador en el artículo 11 de la LOPA.

En el caso de análisis, la recurrente tenía derecho a invocar el precedente en su favor, pues los supuestos fácticos conocidos por el SENIAT eran idénticos a los analizados por el Ministerio de Hacienda en la oportunidad de dictar el Certificado de Exoneración sobre la condición de "institución sin fines de lucro" que tenía la Asociación Civil.

A través de esta Sentencia se sostuvo que, aun cuando, el precedente administrativo y los principios inherentes a este no podían ser interpretados como una limitación estricta al poder de autotutela, del cual, está provisto la Administración y por el cual se faculta a modificar sus criterios en la oportunidad que lo

considere conveniente, es preciso advertir que dicho poder de autotutela encuentra su equilibrio en el hecho de que los cambios de criterio sólo pueden ser aplicados hacia el futuro y no hacia situaciones ocurridas con anterioridad a dicho cambio, ello, so pena de vulnerar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. En este sentido, en caso que el Tribunal declarara Sin Lugar el Recurso Contencioso Tributario, la pérdida del beneficio de exención por parte de la Asociación podría aplicarse únicamente a ejercicios fiscales futuros.

Sobre la exención como incentivo fiscal, fue analizado en esta Sentencia el artículo 317 de la Constitución, y los artículos 73 y 77 del Código Orgánico Tributario, referidos al principio de legalidad, por el cual, se debe regir dicho beneficio fiscal. Adicionalmente, fue analizado el numeral 3 del artículo 14 de la Ley de ISLR y su Parágrafo Único, así como el literal a) del artículo 17 del Reglamento de la Ley, relativos al concepto de instituciones benéficas y de asistencia social, y su categorización como "sin fines de lucro". De la lectura de las referidas disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, se desprende que sólo la Ley puede otorgar exenciones y sólo la Ley puede establecer los términos y condiciones para su procedencia.

En este mismo hilo argumentativo, este Tribunal concluyó que, efectivamente, la Asociación Civil cumplió cada uno de los requisitos legales y reglamentarios para gozar del beneficio de exención, ya que:

- Se estaba ante una entidad dedicada exclusivamente a una actividad benéfica o de asistencia social.
- Se estaba ante una entidad que no perseguía fines de lucro por los enriquecimientos obtenidos como medio para lograr sus fines.
- Se estaba ante una entidad que no distribuía ganancias, beneficios o parte de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros.
- Se estaba ante una entidad que sólo realizaba pagos normales y necesarios para el desarrollo de sus actividades propias, sin reparto de utilidades o de su patrimonio.

Asimismo, quedó asentado que la

LTX N° 27 DEL 2 DE ABRIL DE 2024

Administración incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho al negar la solicitud de exención, basándose en “incertidumbres”, debiendo citarse los siguientes argumentos:

“... en tal sentido resulta evidente que la interpretación de la GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS DEL SENIAT, no es ni siquiera gramatical, resulta injustificada y lesiva a los derechos de la recurrente.

(...) el Fisco no sólo incurrió en falso supuesto de hecho sino que además incurrió en el vicio de inmotivación, sin sustentar a través de investigaciones (...) la naturaleza de los gastos que efectúa la demandante; sólo se concentró en asegurar que sus ingresos no eran sin fines de lucro; aunado a ello los gastos y la defensa de la Administración durante el proceso carecen de elementos de convicción que demuestren que la Asociación Cultural Internacional realice desembolsos a título de reparto o de su patrimonio, de lo cual se debe

aclarar que el acta constitutiva de la demandante deja en claro que AUN cuando su actividad NO es lucrativa, podrían realizar actividades que les permitan alcanzar [los] fines de la misma institución.” (Mayúsculas de este Tribunal, agregados nuestros).

Finalmente, este Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario concluye:

- Declarar con Lugar el Recurso Contencioso Tributario.
- Anular el Acto Administrativo contenido en la Consulta N° SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2022-1995 de fecha nueve (9) de septiembre de 2022, emanada por la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT.
- Ordenar a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT emitir la correspondiente Resolución de Exención de la Asociación Civil.
- Declaró que no procede la condenatoria en costas procesales al Fisco Nacional.

En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.