

LA PROCEDENCIA DE LA INCLUSIÓN DE LAS VENTAS DE EXPORTACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) en Sentencia N° 557 del 7 de mayo de 2008 estableció su criterio respecto a la inclusión de los ingresos devenidos de las ventas de exportación dentro de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar (anterior impuesto sobre patente de industria y comercio), al decidir sobre la apelación interpuesta por el apoderado judicial de la contribuyente Pfizer Venezuela, S.A en fecha 25 de julio de 2006.

El asunto fue elevado ante la Sala en razón de la sentencia emitida por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial de la Región Central, mediante la cual declaró sin lugar el recurso contencioso tributario ejercido por la prenombrada contribuyente contra el acto administrativo contenido en el acta fiscal N° AF/2004-117 del 16 de junio de 2004 y la Resolución N° del RL/2005-04-118 del 5 de abril de 2005, emanada de la Dirección de Hacienda Pública de la Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo según las cuales se obligaba a Pfizer Venezuela a pagar la suma total de Bs. 128.490.479,22, por concepto de impuesto sobre patente de industria y comercio *presuntamente* causado y no liquidado, multa e intereses moratorios, como resultado del

del control fiscal ejercido por la precitada Dirección de Hacienda sobre los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1° de septiembre de 2001 y el 30 de noviembre de 2003.

Así, aludió la Dirección de Hacienda que la contribuyente no realizó correctamente la declaración y pago del impuesto objeto de análisis durante tales períodos fiscales en virtud de que no incluyó los ingresos derivados de las exportaciones de productos fabricados en el territorio del Municipio Valencia. Siendo así, la contribuyente alegó en su escrito de descargos y en su posterior recurso contencioso tributario que tales ingresos no forman parte de la base imponible, puesto que, al tener su origen en la actividad de exportación, no guardaban relación alguna con la actividad gravada por el impuesto sobre patente de industria y comercio, que en definitiva era la actividad de fabricación de productos farmacéuticos desarrollada por Pfizer Venezuela.

En tal sentido, dichos alegatos fueron desechados tanto por la Administración Tributaria, como por la Jurisdicción Contencioso Tributaria; siendo que el Tribunal *a quo* sostuvo que *“el municipio [Valencia] tiene la libertad de elegir la base imponible para exigir el pago de impuestos sobre las actividades económicas ejercidas en su domicilio”* separando el hecho imponible (la fabricación de mercancías) de la base imponible (los ingresos brutos obtenidos del desarrollo de tal actividad en el territorio del Municipio) y asumiéndolos como elementos independientes, de modo que el Municipio pudiese tomar como base imponible los ingresos derivados de las ventas

de exportación, **aun cuando esta es una actividad totalmente diferente a la fabricación de las mercancías**. El Tribunal de la recurrida hace referencia a un conjunto de disposiciones contenidas en el Reglamento Parcial N° 2 de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio Sobre Estímulo a la Exportación del Municipio Valencia que contemplan la posibilidad de deducir los ingresos de las ventas de exportación de los ingresos brutos siempre que estos superen el 40% del total de los ingresos obtenidos por el contribuyente. Señala que, para excluir los ingresos resultantes de las ventas de exportación, Pfizer Venezuela debió cumplir con los requisitos previstos en el precitado Reglamento, y no excluir *unilateralmente* de su declaración tales ingresos.

Tal criterio fue ratificado por la Sala, la cual sostiene que no existen razones que justifiquen la exclusión de los ingresos provenientes de las ventas de exportación de la base imponible del impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy día, impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), puesto que en última instancia los mismos forman parte de los ingresos brutos obtenidos por la contribuyente; razón por la cual confirmó la condena a Pfizer Venezuela a pagar los conceptos enunciados en párrafos anteriores.

No obstante, debe advertirse que tal decisión ignora por completo la necesaria interrelación que existe entre los elementos que integran la estructura tripartita de los tributos, siendo estos: (i) el hecho imponible o generador, (ii) la base imponible y (iii) la alícuota; los cuales, si bien son elementos diferentes, **no son**

independientes entre sí, y existen como consecuencia del elemento inmediatamente anterior, es decir, no puede imponerse al contribuyente el pago de una alícuota si no se tiene antes la base imponible, que no es otra cosa sino la cuantificación económica de la actividad gravada que constituye el hecho generador. Por ende, pretender tomar como base imponible cualquier ingreso percibido por el contribuyente, aun cuando no tiene relación con la actividad gravada contraviene tales principios fundamentales.

Debe además destacarse, que en el caso bajo análisis existe una prohibición expresa en el artículo 183 de la Constitución, que priva a los municipios de tributar las actividades de exportación, al establecer:

*Los Estados y los Municipios **no podrán**: 1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.* (subrayados y resaltados nuestros)

De este modo, se insiste en que los ingresos que derivan de las ventas de exportación, provienen de una actividad esencialmente distinta a las actividades de industria y comercio que son objeto de la potestad tributaria municipal, por ello, el criterio de la Sala, y de las ordenanzas municipales que incluyan tales ingresos como parte de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar se contraponen a la prohibición contenida en la Constitución.

Pese a todo lo dicho anteriormente, se debe

igualmente advertir a los contribuyentes, que en la práctica legislativa a nivel municipal, en la práctica administrativa y en la jurisprudencia se estima procedente la inclusión de las ventas de exportación en la base imponible del impuesto sobre actividades económicas

de industria, comercio, servicios o de índole similar. Por tal motivo, los contribuyentes deben estar atentos al criterio regulatorio de los municipios donde realicen sus actividades económicas, en aras de prevenir multas o sanciones de parte de las respectivas Administraciones Tributarias.

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.

González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C.

Telf.: (+58) 212-310.85.70 / 310.85.71 E-Mail.: mvaldez@gonzalezvaldez.com / pire@gonzalezvaldez.com / rpacheco@gonzalezvaldez.com / vmunoz@gonzalezvaldez.com / suzcategui@gonzalezvaldez.com



GV&A

GONZÁLEZ, VALDEZ & ASOCIADOS - CONTADORES PÚBLICOS, S.C.

González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A), es una firma independiente que presta servicios de auditoría, impuestos y consultoría, y mantiene una alianza con Leading Edge Alliance, Inc., (LEA Global). Dado que LEA Global es una asociación de firmas independientes de servicios profesionales, este aviso de privacidad es emitido por GV&A y no cubre a ninguno de nuestros miembros independientes, socios globales o afiliados relacionados con LEA Global.

GV&A no asume compromiso alguno de manera expresa o implícita, en cuanto a la exactitud o integridad de la información contenida en esta comunicación. Antes de tomar cualquier decisión o ejercer cualquier acción que pueda impactar su negocio, recomendamos consultar con un profesional experto en la materia.

Para mayor información, favor visitar www.gonzalezvaldez.com

© 2024 González, Valdez & Asociados - Contadores Públicos, S.C. (GV&A). Todos los derechos reservados. RIF: J-40848586-9.