

***Particularidades respecto del
cumplimiento de la obligación de
efectuar aportes e inversiones en
ciencia y tecnología***

Por

Ricardo Aguerrevere Yanes¹

Juan C. Castillo Carvajal²

Introducción

Con motivo de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y en particular, a propósito del cumplimiento de las obligaciones contempladas en los artículos 34, 35, 36, 37 y 38 de dicha Ley; se han suscitado un conjunto de inquietudes asociadas a la falta claridad de las distintas regulaciones y a la existencia de vacíos normativos que dificultan el cumplimiento de aquéllas.

Se trata en definitiva de la casuística que surge respecto de un conjunto de supuestos que por su importancia, gozan de regulación expresa en las distintas áreas del Derecho en las que poseen algún tipo de consecuencia, sin que haya ocurrido lo mismo en lo que respecta a la presente contribución.

Por tal motivo, las particularidades que se analizan en el presente trabajo no se originan de situaciones en tal modo excepcionales o particulares que hacían innecesaria su regulación. Por el contrario, nos encontramos frente a supuestos que en aras de otorgar mayor seguridad jurídica a los sujetos obligados, debían ser contemplados en detalle a través de normas que regularan con mayor exhaustividad supuestos y situaciones que ya son comunes en la práctica cotidiana de dichos sujetos.

De este modo, a continuación se analizan y proponen una serie de alternativas para dar respuesta a ciertos problemas prácticos que hemos identificado a

¹ Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello. Especialización en Derecho Financiero de la misma casa de estudios (en curso). Abogado de Romero-Muci & Asociados, firma miembro de Deloitte.

² Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela. Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Finanzas Públicas en la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Ex Profesor de Derecho Tributario I en la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Católica Andrés Bello. Abogado Asociado de Romero-Muci & Asociados, asociado a Deloitte.

propósito de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología. En particular, se analizan: (i) Las implicaciones derivadas del cambio del ejercicio fiscal, (ii) las prórrogas otorgadas para el cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología, (iii) su cumplimiento extemporáneo, (iv) los consorcios como entidades obligadas, (v) la sujeción de las personas que no tienen presencia física en Venezuela, (vi) la naturaleza de los aportes efectuados con cargo a dichas obligaciones y (vii) el tratamiento en materia de impuesto sobre la renta de los aportes e inversiones como mecanismos para el cumplimiento.

Cabe señalar que los supuestos identificados, en modo alguno pretenden agotar la temática planteada y sólo representan un análisis derivado de los problemas prácticos que han surgido con motivo del cumplimiento de esta particular obligación.

1 El cambio de ejercicio fiscal.

El ejercicio económico de las empresas representa el elemento temporal por excelencia en buena parte de las mediciones que se realizan a efectos fiscales y financieros.

Como tal, el ejercicio fiscal -como es denominado a efectos tributarios-, no es otra cosa que un período de tiempo determinado, al término del cual se reflejan los resultados que servirán de base para la determinación de los tributos cuya base de cálculo se cifre sobre los elementos reflejados en los resultados del período.

En materia tributaria el ejercicio fiscal se vincula con el elemento temporal de la obligación tributaria (período de imposición), teniendo especial relevancia en el caso de los tributos periódicos.

Tal es el caso de la obligación de efectuar aportes en ciencia y tecnología que prescribe la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, como tributo de tipo periódico que se calcula sobre los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior al que corresponda efectuar la declaración.³

³ En opinión del co-autor Juan C. Castillo Carvajal los aportes e inversiones previstos en la LOCTI constituyen obligaciones legales o deberes jurídicos de contenido no tributario, pues la erogación patrimonial de los obligados no se encuentra dirigida a satisfacer la cobertura de los gastos públicos. Por otra parte, no existe propiamente un crédito a favor del Estado en cualquiera de sus manifestaciones y, consiguientemente,

Ahora bien, un aspecto importante de la dinámica de cualquier empresa viene dado por la posibilidad de modificar el ejercicio fiscal originalmente utilizado. Tal posibilidad es reconocida a efectos fiscales, requiriendo únicamente el cumplimiento de ciertos deberes formales, todo ello en materia del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, las disposiciones que regulan la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología, omitieron cualquier previsión al respecto, creando incertidumbre en los sujetos obligados que se encuentran en esta especial situación.

A tal efecto, y con el objeto de ilustrar el presente análisis, a continuación se aborda el caso de una empresa que en el transcurso del año 2006, procedió a modificar su ejercicio fiscal que coincidía con el año calendario, para pasar a un ejercicio comprendido entre el 1º de junio y el 31 de mayo, circunstancia que genera –de acuerdo al régimen del impuesto sobre la renta-, un ejercicio corto o irregular comprendido entre el 1º de enero y el 31 de mayo de 2006; para luego pasar al primer ejercicio fiscal regular que estaría comprendido entre el 1º de junio de 2006 y el 31 de mayo de 2007.

Tal situación hace preguntarse cuál será la base de cálculo de ambos ejercicios, siendo que uno de ellos –el irregular- fue inferior a doce meses, pero estuvo precedido de un ejercicio regular de doce meses; y el otro, estuvo precedido de un ejercicio irregular de sólo cinco meses. En ambos casos, la falta de correspondencia que existe entre el ejercicio sobre cuyos resultados se determina la obligación y el ejercicio anterior que determina la base de cálculo, genera importantes inconsistencias.

En este sentido, debemos recordar que el artículo 37 de la LOCTI establece la obligación por parte de las entidades que sean consideradas como “grandes empresas” dedicadas a otros sectores de producción de bienes y de prestación

no existe tampoco un sujeto activo que determine el nacimiento de la relación jurídica tributaria. La existencia de una deuda tributaria, concebida como la obligación de ingresar al Fisco una suma determinada en virtud del acaecimiento de las condiciones previstas en el supuesto de hecho de la norma, no se encuentra presente en los aportes de la LOCTI.

Para consultar el criterio del co-autor, véase el ensayo intitolado “*Los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación: ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?*” publicado en la obra colectiva “Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales”, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.

de servicios distintos a los hidrocarburos, minería y electricidad, de aportar anualmente una cantidad correspondiente al medio por ciento (0,5%) de los ingresos brutos obtenidos en el territorio nacional, en cualesquiera de las actividades señaladas en el artículo 42 de dicha Ley.

En este caso, se entiende por “grandes empresas”, según lo previsto en el artículo 44 de la LOCTI, aquellas que tengan **ingresos brutos anuales** superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 U.T.).

Ahora bien, de conformidad con el referido artículo 37 de la LOCTI los aportes e inversiones objeto de la obligación contemplada en dicha Ley, deberán ser realizados por los sujetos obligados **en forma anual**.

Por su parte y en desarrollo de la norma anterior, el Reglamento Parcial de la LOCTI referido a los aportes e inversiones⁴ dispone en su artículo 11, lo siguiente:

“Las Grandes Empresas, podrán realizar sus aportes e inversiones, durante todo el ejercicio económico respectivo, y deberán realizar la declaración definitiva de las inversiones o aportes realizadas durante el ejercicio económico correspondiente, en la misma fecha en la cual realicen la declaración definitiva anual de impuesto sobre la renta”.
(Resaltado nuestro)

En igual sentido, establece el artículo 12 del mencionado Reglamento, que:

*“El monto del aporte e inversión en las actividades señaladas en el artículo 42 de la Ley, se **determinará** tomando como base de cálculo los ingresos brutos del ejercicio económico anterior al que corresponda cumplir con la obligación de aportar e invertir.*

Al hacer la determinación de los ingresos brutos se considerará como parte satisfecha del porcentaje de inversión o aporte a que está obligada la empresa, los

⁴ Gaceta Oficial Nro. 38.544 de fecha 17 de octubre de 2006

gastos que haga en si misma, efectivamente pagados, durante dicho ejercicio económico anual, por los conceptos de investigación y desarrollo o cualquiera de los presupuestos de inversión establecidos en el artículo 42 de la ley”. (Resaltado nuestro)

Nótese igualmente que la LOCTI se vale de la fecha de la declaración definitiva del impuesto sobre la renta para establecer la oportunidad para efectuar la declaración de los aportes e inversiones en ciencia y tecnología, con lo cual dicha Ley reconoce expresamente la posibilidad de que las empresas puedan considerar a los efectos de dicho cálculo ejercicio fiscales distintos del año calendario, tal y como ocurre en materia del referido tributo.⁵

De conformidad con las normas anteriores encontramos que la obligación contemplada en el artículo 37 de la LOCTI, debe ser cumplida durante el ejercicio económico del sujeto obligado, el cual en este caso se corresponde con el período de un (1) año.

Bajo este esquema, partiendo de las consideraciones que se realizan en la presente obra respecto del carácter tributario de la obligación analizada, estimamos que en resguardo de los principios fundamentales de la tributación, la base imponible de la contribución analizada en principio debería cifrarse sobre el monto de los ingresos brutos del mismo ejercicio fiscal que es objeto de la declaración.

En virtud de lo anterior, asumiendo el carácter tributario de la obligación analizada, y por cuanto en resguardo de los principios esenciales de la tributación, la base de cálculo debería cifrarse sobre el mismo período de imposición en el cual nace el hecho imponible de la obligación, consideramos que los aportes e inversiones en ciencia y tecnología correspondientes al período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de mayo de 2006, deberían determinarse sobre la base de los ingresos brutos obtenidos durante dicho período.

⁵ Establece el artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que: “Las declaraciones de rentas definitivas deberán ser presentadas dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio gravable del contribuyente, ello sin perjuicio de las prórrogas que otorgue la Administración Tributaria”.

No obstante lo señalado, encontramos que la norma contenida en el artículo 12 del Reglamento de la LOCTI, desconoce la necesaria vinculación o correspondencia que debe existir entre la base imponible y el hecho imponible como presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, al disponer que la base de cálculo de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología se encuentra constituida por el monto de los ingresos brutos correspondientes al ejercicio anterior, esto es, los correspondientes a un ejercicio fiscal distinto de aquél que es objeto de declaración.

Tal previsión, estimamos que ha debido utilizarse como un mecanismo estimativo que permitiera al contribuyente realizar su plan de inversiones en ciencia y tecnología al inicio de cada ejercicio fiscal, utilizando como base los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio anterior. Bajo este esquema, se permitiría la posibilidad de conciliar al final del ejercicio el monto de los ingresos brutos del ejercicio declarado, con el monto de los ingresos brutos del ejercicio anterior.

Ahora bien, la situación descrita adquiere mayor complejidad en el presente caso, toda vez que nos encontramos ante la modificación del ejercicio fiscal de la empresa, observándose que a diferencia de lo dispuesto en la normativa que rige el impuesto sobre la renta, la LOCTI no contempla ninguna disposición que establezca la forma cómo proceder en aquellos casos en que el obligado haya modificado su ejercicio fiscal.

Frente al vacío normativo anterior, estimamos que es posible sostener que a falta de una norma expresa que establezca mecanismos de ajustes para situaciones como las analizadas, y a los efectos de permitir la aplicación de la norma contenida en el artículo 12 del Reglamento parcial de la LOCTI, en atención a la cual los contribuyentes deben determinar la contribución analizada utilizando como base el monto de los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio fiscal anterior; estimamos que los aportes e inversiones en ciencia y tecnología correspondientes al período comprendido entre el 01 de enero y el 31 de mayo de 2006 –en el caso del ejemplo propuesta a fines ilustrativos- debería ser determinados utilizando como base los ingresos brutos obtenidos por la empresa durante el período comprendido entre el 01 de enero y el 31 de mayo de 2005.

Tal posición es asumida en atención a que la base de cálculo de un ejercicio de cinco (5) meses, no puede encontrarse cifrada en los ingresos brutos

obtenido en el ejercicio fiscal anterior en su completa extensión (12 meses), toda vez que el lapso de ejecución de la obligación y la base de cálculo estarían determinadas sobre elementos disímiles que implicarían contradecir la naturaleza (anual) de la obligación y adicionalmente podría resultar discriminatoria en comparación con los sujetos obligados que disponen de un ejercicio completo para ejecutar las inversiones o efectuar los aportes determinados con base al ejercicio anterior de doce (12) meses.

Por su parte, en el caso del ejercicio fiscal comprendido entre el 01 de junio de 2006 y el 31 de mayo de 2007, estimamos que sobre la base de los mismos razonamientos (el carácter anual de la obligación y de su base de cálculo) en este ejercicio la empresa deberá proceder a la presentación de la declaración del monto de los aportes e inversiones efectuados en materia de ciencia y tecnología, utilizando como base el período anterior, tal y como lo preceptúa el precitado artículo 12 del Reglamento de la LOCTI, que en este caso se encuentra constituido por el comprendido entre el 01 de junio de 2005 y el 31 de mayo de 2006.

En este orden de ideas, si bien la empresa no disponía para ese momento de un ejercicio económico comprendido dentro de las mencionadas fechas, sobre el cual hubiera realizado la declaración del impuesto sobre la renta, no obstante, consideramos que en aplicación del mencionado artículo 12 del Reglamento de la LOCTI, dicho período corresponde al lapso de doce (12) meses transcurridos con anterioridad al período objeto de la declaración, con lo cual se estaría logrando la compatibilidad (respecto de la extensión del período) entre el ejercicio que sirve de base para el cálculo de los aportes e inversiones y el ejercicio en que los mismos deben ser efectuados.

2 El caso de las prórrogas otorgadas para el cumplimiento de la obligación.

Uno de los aspectos sobre los cuales surgieron mayores incertidumbres luego de la entrada en vigencia de la LOCTI, tenía que ver con la oportunidad para efectuar la declaración de los aportes e inversiones en ciencia y tecnología, toda vez que la Ley si bien contempló el carácter anual de dichas obligaciones, no obstante omitió toda mención al referido deber formal.

De hecho, la única norma de la Ley que alude a la declaración de los aportes e inversiones, obscurecía las dificultades planteadas y permitía inferir que

dicha declaración estaría de algún modo vinculada con las presentadas ante la Administración Tributaria por los sujetos pasivos en el caso de otras obligaciones tributarias⁶.

Posteriormente, con la publicación del Reglamento Parcial de la Ley, se dio por terminada la incertidumbre existente, contemplándose expresamente la forma y oportunidad en que debía realizarse la presentación de la declaración definitiva de los aportes e inversiones.

Al efecto, el artículo 11 del Reglamento contempla que las Grandes Empresas en su condición de sujetos obligados “...*deberán realizar la declaración definitiva de las inversiones o aportes realizadas durante el ejercicio económico correspondiente, en la misma fecha en la cual realicen la declaración definitiva anual de impuesto sobre la renta*”.

De este modo, y en aplicación de lo previsto en el artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁷, la referida declaración debe ser presentada dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio gravable⁸.

En cuanto a los formularios y las formas de presentación de estos, el artículo 32 del Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, establece expresamente que las personas obligadas deberán emplear los

⁶ Al respecto el artículo 46 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, establece que: “El Ministerio de Ciencia y Tecnología coordinará con la autoridad aduanera y tributaria, lo referente a las declaraciones y demás documentos que se requieran del aportante, a los fines de la verificación y determinación del aporte.

A tales fines, la autoridad aduanera y tributaria deberá prestar la cooperación y asistencia, proporcionado al Ministerio de Ciencia y Tecnología la base de datos de los ingresos brutos, dirección y demás datos necesarios para la localización de las grandes empresas clasificadas de acuerdo con los sectores económicos previstos en los artículos 35, 36, 37 y 38 de la presente Ley”.

⁷ Gaceta Oficial Nro. 5.662 (E) del 24 de septiembre de 2003.

⁸ Debe acotarse que de conformidad con lo previsto en el artículo 6 de la Providencia No. 0685 emanada del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (publicada en la Gaceta Oficial No. 38.622 de fecha 08 de febrero de 2007), aquellos contribuyentes que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales deberán presentar la declaración definitiva de impuesto sobre la renta de acuerdo con las fechas indicadas en el calendario publicado anualmente por el SENIAT. En este supuesto, entendemos que la declaración de los aportes e inversiones en ciencia y tecnología de las Grandes Empresas que tengan la condición de sujetos pasivos especiales, no necesariamente debe realizarse en el día específico que prevé el referido calendario para declarar el impuesto sobre la renta, sino dentro del plazo de tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal. Al respecto entendemos que la remisión que hace el Reglamento de la LOCTI, es a dicho plazo y no a las especificidades derivadas de un régimen particular como lo es el de los sujetos pasivos especiales aplicable en materia de otros tributos.

formularios de declaración y pago debidamente autorizados por el Ministerio con competencia en materia de ciencia y tecnología, o a través de los procedimientos y medios electrónicos que se establezcan, siendo este último medio, el que finalmente se estableció como instrumento obligatorio para la presentación de las declaraciones.

Por su parte, en cuanto a la oportunidad para efectuar los aportes e inversiones en ciencia y tecnología, contempla igualmente el citado artículo 11 del Reglamento que: *“Las Grandes Empresas, podrán realizar sus aportes e inversiones, durante todo el ejercicio económico respectivo”*.

En síntesis a través de dicha norma reglamentaria quedó claro que (i) el plazo para el cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología se correspondía con el ejercicio económico de cada empresa, pudiendo realizarse los aportes o inversiones a lo largo de todo el ejercicio; y asimismo que (ii) una vez culminado el ejercicio, la declaración de los aportes e inversiones debe ser presentada en la misma oportunidad que corresponda realizar la declaración definitiva de impuesto sobre la renta.

Ahora bien, luego de publicado el Reglamento y una vez que tuvo lugar el proceso masivo de declaración correspondiente al primer ejercicio económico en que las Grandes Empresas debían cumplir con aquella (2006), surgieron no pocos inconvenientes que dificultaban la presentación de las declaraciones a través del portal electrónico que al efectos dispuso el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

Tales inconvenientes trajeron consigo que las Grandes Empresas cuyo ejercicio fiscal coincidía con el año calendario se vieran imposibilitadas de presentar la declaración electrónica antes de la oportunidad correspondiente (31 de mayo de 2007), circunstancia que motivó a que el Ministerio de Ciencia y Tecnología concediera una prórroga para la presentación de aquella, la cual se extendió hasta el 3º de abril de 2007⁹.

⁹ La referida prórroga fue concedida a través de la Resolución Nro. 042 del 28 de marzo de 2007 (Gaceta Oficial Nro. 38.654 del 28 de marzo de 2007). De la motivación de dicho acto se extrae que la prórroga otorgada se justificó en el hecho de que: *“... el Sistema para Declaración y Control del Aporte e Inversión en Ciencia, Tecnología e Innovación (SIDCAI), administrado por el Observatorio Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (O.N.C.T.I), ente adscrito al Ministerio del Poder Popular para la Ciencia y Tecnología, a través del portal <http://sidcai.oncti.gob.ve> ha presentado problemas de*

Igualmente, con ocasión a dicho ejercicio, el Observatorio Nacional de Ciencia y Tecnología, publicó un comunicado a través del cual se prorrogó el lapso para efectuar los aportes imputables al ejercicio fiscal 2006, concediéndose tres meses adicionales exclusivamente para aquellas empresas cuyo ejercicio fiscal coincidiera con el año calendario.

Más recientemente¹⁰, se prorrogó igualmente el lapso para efectuar los aportes imputables al ejercicio fiscal 2007, nuevamente para las empresas cuyo ejercicio fiscal coincide con el año calendario, las cuales dispusieron hasta el 29 de febrero de 2008 para cumplir con dicha obligación.

Más allá de la ausencia de base legal de las referidas prórrogas¹¹, en tanto las normas invocadas no concedían tal atribución al referido organismo, estimamos que las mismas violentan el principio de igualdad tutelado por la Constitución.

En efecto, tal y como se observó, las prórrogas otorgadas tanto para la declaración como para efectuar aportes en ciencia y tecnología imputables a ejercicios fiscales ya finalizados, beneficiaron sólo a las Grandes Empresas cuyo ejercicio fiscal coincidía con el año calendario.

índole técnico que han retardado o imposibilitado la declaración por parte de las empresas obligadas en virtud de lo establecido en el título III de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)”.

¹⁰ Mediante Resolución Nro. 121 emanada del Ministerio de Ciencia y Tecnología de fecha 24 de diciembre de 2007 (publicada en la Gaceta Oficial Nro. 38.840 del 28 de diciembre de 2007)

¹¹ Ciertamente en el caso de la prórroga para efectuar los aportes imputables al ejercicio fiscal 2007, las normas invocadas en el encabezado del acto refieren, por una parte, a la atribución que tiene todo ministerio de “...Dirigir la formulación, el seguimiento y la evaluación de las políticas sectoriales que les correspondan, de conformidad con el decreto presidencial que determine el número y la competencia de los ministerios y con el reglamento orgánico respectivo” (ordinal 1° del artículo 76 de la Ley Orgánica de la Administración Pública); y por la otra, a la rectoría que ejerce el Ministerio de Ciencia y Tecnología en “...materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones [lo que implica que] actuará como coordinador y articulador del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en las acciones de desarrollo científico y tecnológico, con los organismos de la Administración Pública Nacional”. (Artículo 20 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación)

Al respecto, estimamos que dichas prórrogas resultan a todas luces discriminatorias en tanto favorecen exclusivamente a los sujetos obligados cuyo ejercicio económico coincide con el año calendario.

Ciertamente, tal y como analizamos en el epígrafe precedente, el ejercicio fiscal de las empresas no siempre coincide con el año calendario, en tanto estas pueden elegir libremente cualquier período siempre que se comprenda doce meses. Un caso representativo de dicha libertad se observa con claridad en el régimen del impuesto sobre la renta, en el cual la anualidad del tributo sólo comporta la utilización de un ejercicio fiscal de doce meses, sin que se obligue a las contribuyentes a regirse por el año calendario.

En el caso de las contribución analizada y particularmente a raíz de la publicación del Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, se evidencia también que las Grandes Empresas que se encuentren obligadas a realizar los aportes e inversiones previstos en la Ley, deben cumplir con dicha obligación en el transcurso del ejercicio económico, esto es, el período de doce meses que a efectos financieros y fiscales ha sido escogido por el sujeto obligado.

De hecho, la declaración de dicha obligación se realiza dentro del mismo plazo en que corresponda declarar el impuesto sobre la renta (artículo 11 del Reglamento), con lo cual se confirma que en materia de los aportes en ciencia y tecnología, la anualidad de la obligación no se encuentra atada al año calendario, sino al ejercicio fiscal escogido por la empresa.

Sin embargo, a propósito del otorgamiento de las citadas prórrogas, se observa que dicho beneficio ha sido contemplados únicamente para aquellos sujetos obligados cuyo ejercicio fiscal coincide con el año calendario, dejándose a un lado a aquellos que presentan un ejercicio fiscal distinto.

La discriminación que denunciarnos salta a la vista sin mayores consideraciones: un grupo de sujetos obligados –cuyo ejercicio fiscal coincide con el año calendario- ha dispuesto, por virtud de las prórrogas otorgadas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, de mayor tiempo para cumplir con su obligación en comparación con otro importante grupo de sujeto obligados.

En base a lo anterior, y tomando como ejemplo el ejercicio fiscal 2007, todos aquellos sujetos obligados cuyo ejercicio fiscal finalizó el 31 de diciembre de dicho año, pudieron realizar aportes en ciencia y tecnología desde el 1° de enero de 2007 hasta el 29 de febrero de 2008; mientras que aquellos que poseen un ejercicio fiscal distinto, sólo dispusieron del plazo previsto en el Reglamento para dar cumplimiento con la obligación, esto es, únicamente dentro de los doce meses correspondientes al año 2007.

Al respecto debemos anotar que la justificación dada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología para el otorgamiento de la prórroga, no responde en ningún caso a una situación de hecho que sea exclusiva de los sujetos obligados cuyo ejercicio fiscal coincide con el año calendario, siendo que las dificultades técnicas que habrían impedido a aquellos efectuar aportes en ciencia y tecnología durante el transcurso de su ejercicio fiscal, se presentan por igual para todas las empresas.

Por ello, no cabe dudas a que al crearse una diferenciación entre dos tipos empresas cuya situación de hecho no es distinta y que favorece a uno de ellos en desmedro del otro, se crea también una discriminación contraria al derecho a la igualdad y la no discriminación consagrado en la Constitución.

Sin ánimos de extendernos en los matices propios de dicha garantía constitucional, basta remitirnos a la jurisprudencia reiterada y pacífica de la Sala Constitucional, en atención a la cual: *“...el derecho a la igualdad implica brindar el mismo trato a todas las personas que se encuentran en idénticas o semejantes condiciones, y aquellos que no se encuentran bajo tales supuestos podrían ser sometidos a un trato distinto, posibilitando así que existan diferenciaciones legítimas, sin que ello implique discriminación alguna o vulneración del derecho a la igualdad”*¹².

De este modo, siendo que el presente caso nos encontramos en presencia de empresas que se encuentran en idénticas condiciones, esto es, como sujetos obligados a efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología, necesariamente debe brindárseles el mismo tratamiento jurídico, sin que sea admisible la posibilidad de otorgar beneficios exclusivos para un solo grupo de aquéllos.

¹² Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 21 de diciembre de 2007, recaída en el caso DIDIER ENRIQUE CONTRERAS CAMARGO.

Es por tal motivo que estimamos que a futuro las prórrogas otorgadas en la materia, no deberían quedar limitadas a un solo grupo de sujetos obligados, sino que deberían abarcar a todas las Grandes Empresas que se encuentren obligadas al cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología, sin que sea determinante el ejercicio fiscal elegido.

3. Cumplimiento extemporáneo de las obligaciones previstas en la LOCTI

Señala el artículo 24 del RLOCTI que cuando el monto del aporte e inversión que realicen las empresas sea inferior al monto al cual están legalmente obligadas, la diferencia entre ambos deberá ser cancelada mediante depósito a favor de algunos de los fondos, órganos o entes adscritos al Ministerio con competencia en materia de ciencia y tecnología, *dentro de los treinta días siguientes al momento de efectuada la respectiva declaración de aportes e inversiones.*

En nuestro criterio, la disposición comentada consagra una especie de *cumplimiento forzoso de las obligaciones* previstas en la LOCTI, al limitar el cumplimiento extemporáneo de tales obligaciones exclusivamente a la transferencia de cantidades líquidas a alguno de los entes adscritos al MCTI. En efecto, aunque la Ley prevé cuatro modalidades de cumplimiento,¹³ una vez transcurrido el ejercicio económico respectivo sin que el obligado hubiere cumplido íntegramente con dichas obligaciones, el particular pierde la facultad de afectar libremente las cantidades debidas para (i) utilizarlas en el giro de su negocio efectuando una inversión “retroactiva” con cargo al ejercicio concluido, o bien, (ii) transferir dichas cantidades a entidades públicas o privadas que ejecuten programas o proyectos en el área científica distintos los entes adscritos al MCTI.

¹³ Así, dispone el artículo 7 del RLOCTI que los sujetos obligados podrán cumplir con las obligaciones previstas en la Ley bajo las siguientes modalidades, a saber: “(...) a) *Transferencia a fondos u organismos dependientes o adscritos al Ministerio con competencia en materia de ciencia y tecnología; b) Transferencia de cantidades líquidas de dinero a otros organismos, organizaciones, entes o instituciones públicos o privados, que serán los encargados de su ejecución; c) Administración directa de los recursos, en actividades, programas o proyectos ejecutados por las mismas empresas, o en coordinación con otros actores; d) Prestación de servicios o suministro de bienes o insumos relacionados con programas o proyectos de ciencia, tecnología e Innovación.*”

De esta forma, la norma reglamentaria constituye una sanción atípica o impropia pues se trata de una consecuencia negativa, conectada a la infracción de la norma general, que incide sobre la forma de cumplimiento de las obligaciones, pero no puede ser calificada como sanción por no estar tipificada como tal por la propia LOCTI.

Ahora bien, el problema que la precitada norma plantea no se encuentra vinculado a la restricción anotada, sino a su aplicación al supuesto en el cual el obligado no hubiere realizado ningún aporte o inversión durante el ejercicio económico. Así, la disposición reglamentaria prevé que la restricción bajo examen procedería cuando el monto del aporte e inversión que realicen las empresas *sea inferior* al monto al cual están legalmente obligadas. En consecuencia, una interpretación literal de la norma excluiría de este régimen de cumplimiento forzoso a aquellos sujetos que no hubieren realizado *ningún* aporte o inversión durante el año. En nuestro criterio, este no es sentido de esta disposición pues la referida interpretación no se aviene a los principios fundamentales del cumplimiento de las obligaciones.

En efecto, uno de los principios rectores de la Teoría General de las Obligaciones es el derecho del deudor a liberarse de la obligación debida, ya sea mediante su cumplimiento en especie o por equivalente, de forma directa o indirecta. Ello es lógico si se considera que el pago no es solo una obligación del deudor, sino que también constituye un derecho del mismo pues aquél tiene un auténtico derecho a quedar liberado.¹⁴ La aplicación literal del artículo 24 del RLOCTI comportaría anular o enervar el derecho de la empresa a transferir cantidades líquidas de dinero a un ente adscrito al MCTI para liberarse de su obligación y, consiguientemente, la forzosa aplicación de la multa del 50% del aporte pretendidamente omitido de acuerdo con lo previsto en el artículo 73 de la Ley.

Cabe destacar a este respecto que desde el punto de la Teoría General de las Obligaciones, no existe ninguna diferencia sustancial entre el particular que cumplió parcialmente su obligación (aportando o invirtiendo una cantidad menor a la debida), de aquél sujeto que incumplió totalmente su obligación. Uno y otro sujeto se encuentran en el mismo plano: Se trata de deudores omisos. Por lo tanto, carecería de fundamento jurídico restringir la posibilidad

¹⁴ MADURO LUYANDO, Eloy: *Curso de Obligaciones*, Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, séptima edición, 1989, pág. 320.

de liberarse extemporáneamente mediante la referida transferencia de fondos a una sola categoría de deudor omiso, esto es, aquél que cumplió parcialmente su obligación.

Observamos adicionalmente que la norma sancionatoria consagrada en la LOCTI, dispone que aquéllos sujetos que incumplan con la obligación de aportar e invertir serán sancionados con multa equivalente al 50% del monto que debían aportar o invertir, *sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley.*¹⁵ De manera que, la propia norma sancionatoria admite el cumplimiento intempestivo de las obligaciones –en este caso forzoso o coactivo-. En consecuencia, si resulta válido cumplir extemporáneamente las previsiones de la LOCTI, no resulta lógico restringir dicho cumplimiento intempestivo cuando sea el deudor quien espontánea y voluntariamente resuelva liberarse de las obligaciones mediante la transferencia de fondos a un ente adscrito al MCT dentro de los treinta días siguientes al momento de efectuada la respectiva declaración de aportes e inversiones.

Otro aspecto relevante consiste en el determinar si resulta procedente el cumplimiento voluntario de las obligaciones establecidas en la LOCTI, transcurridos los treinta días siguientes al momento de efectuada la respectiva declaración de aportes e inversiones, *sin que dicha declaración hubiere sido hecha.*

Se trata éste de un supuesto no regulado por la Ley ni su Reglamento. En nuestra opinión, la respuesta a esta problemática se encuentra otra vez en el Derecho de Obligaciones. Desde esta perspectiva, el deudor tiene del derecho a liberarse de sus obligaciones independientemente que hubiere transcurrido el plazo fijado para el cumplimiento original. Las consecuencias negativas del cumplimiento extemporáneo se cifran en los daños y perjuicios que puede reclamar el acreedor, *pero nunca en la pérdida del derecho a cumplir voluntariamente en cualquier momento con la obligación contraída.*

Por lo tanto, incluso transcurrido el plazo para efectuar los aportes a los entes adscritos al MCTI, la empresa podría cumplir con sus obligaciones con la única particularidad que dicho cumplimiento estaría limitado a la

¹⁵ Aunque la Ley no lo señala expresamente, entendemos que este cumplimiento forzoso de las obligaciones debería verificarse en los términos del artículo 24 del RLOCTI, es decir, mediante el aporte a un órgano adscrito al MCT.

transferencia de fondos a entes adscritos al MCTI, por tratarse del mecanismo previsto en el RLOCTI para el caso de cumplimientos con retraso. Así, el artículo 24 del Reglamento constituye una norma jurídica imperfecta o incompleta desde el punto de vista de la sanción, es decir, no consagra ninguna consecuencia jurídica para la transferencia tardía o intempestiva de fondos con destino a órganos adscritos al MCTI, única opción válida para el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones descritas.

4. Los consorcios como entidades obligadas a efectuar los aportes e inversiones previstos en la LOCTI.

A pesar de que ni la LOCTI ni su Reglamento establecen inequívocamente el carácter de los consorcios como entidades obligadas a efectuar los aportes e inversiones previstos en dicha Ley, en nuestro criterio dichos entes se encuentran obligados a cumplir con las prestaciones consagradas en la LOCTI. Sin embargo, tomando en cuenta que tales entes jurídicos constituyen entidades “transparentes”, resulta imperativo excluir de los ingresos brutos de los consortes aquella porción de ingresos provenientes del consorcio que ya fue empleada en cabeza del consorcio para dimensionar las obligaciones de la LOCTI

En el derecho mercantil la figura de los consorcios ha sido definida tradicionalmente por la doctrina como acuerdos contractuales entre empresarios para el desarrollo en común de cierta actividad, entendiendo que tales entes carecen de personalidad jurídica y aún de patrimonio propio. Por su parte, el Reglamento LOCTI señala que se entiende por consorcio la entidad económica, con o sin personalidad jurídica, conformada por dos o más empresas y creada mediante un contrato, con el fin de ejecutar uno o más proyectos relacionados con actividades u operaciones que forman parte del ramo de actividad de sus integrantes, independientemente de la forma que dicha entidad económica revista.

Sin menoscabo de la definición anotada, el entramado normativo de la LOCTI no es claro respecto del carácter de obligado de los consorcios. Vale la pena destacar que las contribuciones que realicen los consortes al consorcio podrían calificar como aportes para aquéllos, en la medida que dichas aportaciones se inscriban dentro los parámetros del artículo 42 de la LOCTI. En este sentido, el Reglamento de la LOCTI prevé que los aportes al consorcio por parte de

las empresas (consortes) integrantes de consorcios dedicados a actividades que tradicionalmente haya existido predominio por parte de empresas extranjeras, serían considerados aportes a los fines de la Ley para los respectivos consortes. Empero, la condición del consorcio como obligado propiamente dicho no se regula expresamente.

Así las cosas, aunque los consorcios no gozan de personalidad jurídica, ni se encuentran sujetos al pago del impuesto sobre la renta por sus enriquecimientos netos en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de consortes,¹⁶ no cabe duda que éstos entes se organizan con el objeto de ejecutar una actividad económica específica, gozan de una relativa autonomía patrimonial como detentadores de activos, pasivos y patrimonio contable separado y distinto del de los consortes, e incluso ostentan el carácter de patrono de los trabajadores que empleen.

Por consiguiente, la circunstancia que el consorcio represente un mero instrumento o vehículo para la generación de ingresos para sus miembros y que, precisamente, esta condición determine que el gravamen del ISLR recaiga en cabeza de sus miembros, no excluye a estas entidades de las obligaciones previstas en la LOCTI, pues aquéllos ejecutan una actividad de índole empresarial que impone la afectación de recursos económicos, técnicos y humanos y, en consecuencia, su obligación de promover y estimular el desarrollo tecnológico en nuestro país.

Sin embargo, la determinación de la condición de obligado del consorcio no agota el presente tema, pues la naturaleza jurídica de estos entes impone forzosamente examinar cuáles son los efectos que para los consortes se derivan de predicar el carácter de obligados de los consorcios. A estos fines, debemos referirnos nuevamente al tratamiento que se le otorga a los consorcios en materia del ISLR.

¹⁶ Dispone el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta lo siguiente: "*Las sociedades y comunidades a que se refiere el literal c) del Artículo 7 de esta Ley (las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho), no estarán sujetos al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros, pero estarán sometidas al régimen de esta Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros. La suma de las participaciones que deberán declarar los socios o comuneros, será igual al monto de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio por tales sociedades o comunidades. A igual régimen estarán sometidos los consorcios. (...)*" (Nota entre paréntesis y subrayado nuestros).

La LISLR considera a los consorcios como centros de imputación contable de ingresos, costos y gastos, asignándole entre otras cosas, la carga de declarar el enriquecimiento neto o pérdida fiscal del ejercicio correspondiente a la operación económica común. Sin embargo, el consorcio no está obligado al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos pues el gravamen se cobrará en cabeza de consortes. A este respecto podemos afirmar que desde el punto de vista de la imposición a la renta el consorcio “(...) *es un centro de imputación contable, como detentador de activos, pasivos y patrimonio contable separado y distinto del de los consorciantes, donde se determina un enriquecimiento neto (...) en el que (ii) cada miembro del consorcio debe tratar su cuota parte de las ganancias o de las pérdidas netas del consorcio como ingresos brutos y (iii) el consorcio (...) debe calcular el enriquecimiento gravable de la operación mancomunada y presentar una declaración separada con fines informativos.*”¹⁷ Precisamente, por esta razón, se califica a estos entes como “fiscalmente transparentes”.

Conciliando las dos posturas hasta ahora expuestas, esto es, (i) que el consorcio es un ente obligado al cumplimiento de los aportes e inversiones previstos en la LOCTI y que, (ii) financiera y fiscalmente los resultados del consorcio se consolidan en la persona de los consortes, tenemos que resulta necesario establecer un mecanismo en el marco de la LOCTI dirigido a respetar la verdad económica subyacente de las operaciones consorciales, en las cuales los resultados positivos o negativos del negocio del consorcio se consolidan o reflejan en el patrimonio de los consortes, de manera que no estamos en presencia de dos entidades verdaderamente independientes.

Así las cosas, somos de la opinión que los consortes como entes obligados a cumplir con las previsiones establecidas en la LOCTI por los ingresos brutos generados por sus actividades, se encuentran facultados a rebajar de los ingresos brutos de su propia declaración, aquéllos originados por la operación del consorcio y que sirvieron para dimensionar las obligaciones de éste. La exclusión anotada atendería precisamente al carácter de entidades transparentes que ostentan los consorcios y, consiguientemente, para evitar duplicar el empleo de la misma base o masa monetaria para el cálculo de la

¹⁷ ROMERO-MUCI, Humberto: *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, págs. 208 y 209.

misma obligación, en particular, cuando no estamos en presencia de dos personas jurídicas distintas.

5. Sujeción a las obligaciones de la LOCTI de las personas que no tienen presencia física en Venezuela.

De acuerdo con el artículo 48 de la LOCTI estarán obligados a cumplir con las previsiones de la Ley (i) las sociedades, comunidades o entidades constituidas y domiciliadas en el exterior o (ii) las entidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, que realicen actividades en el territorio nacional, *mediante cualquier modalidad, inversión directa, o contrato a ser ejecutados en Venezuela* y que a los efectos de la Ley sean consideradas Grandes Empresas.

En nuestro criterio, la aplicación de la Ley abarca exclusivamente a aquellas entidades que tengan una presencia física en Venezuela sea que estén domiciliadas o no en nuestro país. Es decir, el ámbito de aplicación de la Ley se circunscribe exclusivamente a aquellas entidades que desarrollan una actividad económica en el territorio venezolano y que precisamente en virtud de esta vinculación, se impondría la obligación de coadyuvar con el desarrollo tecnológico de nuestro país. Por otra lado, desde el punto de vista del Derecho Internacional, las normas jurídicas resultan aplicables únicamente en el ámbito espacial del órgano con facultad para crearlas, por ello tales normas no pueden obligar a un sujeto que no se encuentra bajo el imperio del órgano que dictó dichas disposiciones.

En este sentido, no sería procedente considerar que una entidad constituida y domiciliada en el exterior sin presencia física en Venezuela, se encuentra obligada a efectuar los aportes e inversiones previstos en la LOCTI por el hecho de mantener relaciones societarias o contractuales con una entidad venezolana. En consecuencia, la entidad no domiciliada que no ejerce en forma directa e inmediata una actividad económica en el territorio venezolano no puede calificar como una empresa obligada.

En efecto, la pretensión de extender el ámbito de aplicación de esta Ley a entidades no domiciliadas que lleven a cabo una actividad en Venezuela *mediante cualquier modalidad, inversión directa, o contrato a ser ejecutados en Venezuela*, implicaría extender a las obligaciones de la Ley al prestador de servicios de asistencia técnica por tratarse de una *modalidad* de servicio cuyo

resultado final sería ejecutado en nuestro país. Por otra parte, la tenencia de acciones de una sociedad venezolana generaría la obligación de la empresa holding de soportar tales obligaciones, pues estaríamos en presencia de un supuesto de *inversión directa* en nuestro país.¹⁸ Finalmente, un banco extranjero podría reputarse como obligado en la medida que el préstamo desembolsado tuviere como destino su aprovechamiento en el territorio nacional por parte del prestatario.

En todos estos casos, se advierte que la vinculación con Venezuela del sujeto no es directa, inmediata, aunque aquél pueda llegar a obtener ingresos producto de sus relaciones con nuestro país. Por lo tanto, el factor de conexión que haría surgir la obligación de la entidad no domiciliada de cumplir con las previsiones de la LOCTI, se contraería a la vinculación física del sujeto con el territorio venezolano. En otras palabras, se requiere que el sujeto explote en forma efectiva una actividad económica en nuestro país, no siendo suficiente a estos fines la obtención de ingresos derivados de operaciones asociadas al territorio venezolano. La tesis contraria comportaría extender en el ámbito de aplicación de la Ley a sujetos que ejecutan operaciones exclusivamente extraterritoriales, o bien, a los acreedores de rentas pasivas (intereses, participaciones, dividendos) que no tienen sino una relación mediata con nuestro país.

En consecuencia, el factor determinante para establecer la sujeción de una sociedad constituida y domiciliada en el exterior es la circunstancia de mantener presencia física en el territorio venezolano en forma más o menos permanente.

¹⁸ De conformidad con el artículo 1 del Decreto 2095 por el cual se dicta Reglamento del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, se entiende por inversión extranjera directa: a) Los aportes provenientes del exterior propiedad de personas naturales o jurídicas extranjeras, destinadas al capital de una empresa, en moneda libremente convertible o en bienes físicos o tangibles, tales como plantas industriales, maquinarias nuevas o reacondicionadas, equipos nuevos o reacondicionados, repuestos, partes y piezas, materias primas y productos intermedios. b) Las inversiones y reinversiones que se efectúen de conformidad con el presente régimen hechas en moneda nacional, propiedad de personas de nacionalidad extranjera o de empresas extranjeras, provenientes de utilidades, ganancias de capital, intereses, amortizaciones de préstamos, participaciones u otros derechos o de cualesquiera otros recursos a cuya transferencia al exterior tengan derecho los inversionistas extranjeros. c) La proveniente de la Conversión de Deuda Externa en Inversión, propiedad de personas naturales o jurídicas extranjeras. d) La proveniente de las contribuciones tecnológicas intangibles tales como marcas, modelos industriales, asistencia técnica y conocimientos técnicos patentados o no presentados que puedan presentarse bajo la forma de bienes físicos, documentos técnicos e instrucciones.

6. Naturaleza de los aportes efectuados con cargo a las obligaciones previstas en la LOCTI.

Conforme hemos comentado antes, los aportes e inversiones podrán ser efectuados, según convenga a los obligados, mediante la transferencia de cantidades líquidas de dinero a entes beneficiarios, o bien, mediante el suministro de bienes o insumos relacionados con programas o proyectos de ciencia, tecnología e innovación.¹⁹ Estas transferencias representarían una transmisión gratuita de la propiedad que pudiera calificarse como una *donación* y, en consecuencia, generar la obligación de pagar el Impuesto sobre Sucesiones en cabeza del receptor de los bienes,²⁰ así como la responsabilidad solidaria del donante respecto del impuesto causado por esta operación,²¹ sin menoscabo de las limitaciones en materia del Impuesto sobre la Renta para la deducción de los importes transferidos.

Al respecto, vale la pena destacar que la donación es un contrato por el cual una persona (donante) transfiere gratuitamente una cosa u otro derecho de su patrimonio a otra (donatario).²² Así, uno de los elementos o presupuestos fundamentales de la donación lo constituye el llamado espíritu de liberalidad, comúnmente denominado con la expresión latina *animus donandi*, que identifica la transferencia gratuita y unilateral como un acto espontáneo, es decir, que la ventaja patrimonial se concede de manera libre y sin que medie constreñimiento alguno que obligue o fuerce al donante a comportarse como lo hace.

En este contexto, no puede sostenerse válidamente que las referidas transferencias de la propiedad –aún y cuando tengan un carácter gratuito- se realizaron con espíritu de *liberalidad* y por lo tanto *espontáneamente*. Por el contrario, tales transferencias se verificaron en cumplimiento o ejecución de una obligación legal prevista en la LOCTI, por lo que la actuación del aporte no es absolutamente libre y espontánea.

Por lo tanto, no resulta jurídicamente posible considerar estas erogaciones como donaciones y, consiguientemente, estimar que dicha transferencia causa el Impuesto sobre Donaciones y el nacimiento de la responsabilidad solidaria

¹⁹ Artículo 7 del RLOCTI.

²⁰ Artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y demás ramos conexos.

²¹ Artículo 63 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones Donaciones y demás ramos conexos.

²² Artículo 1.431 del Código Civil venezolano.

en el pago del tributo causado en cabeza del aportante. Por otra parte, tampoco resulta procedente aplicar el régimen de deducibilidad de las donaciones previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta a estos desembolsos,²³ pues efectuándose por mandato de una norma legal su procedencia como un gasto del ejercicio resulta indiscutible.

7. Tratamiento en materia del Impuesto sobre la Renta de los aportes e inversiones efectuados en el marco de la LOCTI.

Para prácticamente la totalidad de la doctrina venezolana, las obligaciones previstas en la LOCTI tienen naturaleza tributaria. Este carácter aparece tímidamente ratificado en la sentencia que declara la competencia de la Sala Político-Administrativa para con conocer el recurso de interpretación de los artículos 34 y 37 de la LOCTI.²⁴

Ahora bien, el carácter tributario de estas previsiones legales impone determinar su impacto en materia del Impuesto sobre la Renta. A este respecto, la LISLR señala que para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones establecidas por la Ley, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

Entre las deducciones admisibles de acuerdo con la LISLR se encuentran los tributos pagados. Por lo tanto, si las obligaciones previstas en la LOCTI tienen naturaleza tributaria, resulta plausible considerar que tales erogaciones serán deducibles en la medida que hubieren sido efectivamente extinguidas (mediante aportes o inversiones efectivamente pagadas). Sin embargo, la norma contenida en el numeral 3 del artículo 27 de la LISLR referida a la

²³ Dispone el párrafo decimotercero del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas por la Ley, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido: a) Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y, b) Uno por ciento (1%) de renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d) del artículo 7 de esta ley.

²⁴ Sentencia de fecha 18 de septiembre de 2007, caso Shogun Motors. A este respecto, el mencionado fallo destacó que tomando en cuenta que “(...) la materia a tratar es tributaria lo cual reviste un carácter afín con las competencias atribuidas a esta Sala Político Administrativa, razón por la que se declara competente para conocer el recurso de interpretación interpuesto”.

En todo caso, esta mención incidental debe acogerse a beneficio de inventario pues aquélla carece de la exhaustividad necesaria para esclarecer la calificación jurídica de las obligaciones en la LOCTI.

deducibilidad de los tributos, se inscribe en la concepción de que los tributos se satisfacen esencialmente mediante el pago de sumas de dinero. Por lo tanto, el pago de un tributo mediante la adquisición de un bien (activo fijo) que además será empleado en beneficio de la empresa, afecta la técnica de imputación de gastos del ISLR. Por lo tanto, surge la necesidad de conciliar el régimen de deducibilidad de los tributos con la circunstancia que una especie tributaria en particular –en este caso las inversiones de la LOCTI– puede cumplirse mediante la adquisición de activos fijos.

Vale la pena señalar que un activo fijo es aquél bien tangible que se utiliza en la producción o venta de otros activos o servicios y que tiene una vida útil mayor de un período contable.²⁵ Su vida productiva o de servicio mayor a un período contable es lo que distingue a los activos fijos de los artículos o materiales que pueden consumirse en un solo ejercicio. En razón de su relativamente larga vida productiva, el costo del activo se distribuye durante su vida útil, dicho costo es objeto del ajuste por inflación financiero y fiscal, y sirve de referencia para determinar la utilidad o pérdida por la enajenación de dicho bien.

Por lo tanto, cuando las obligaciones de la LOCTI se satisfagan mediante inversiones representativas de activos fijos, estas erogaciones no pueden representarse como tributos pagados y, consecuentemente, como gastos pues la naturaleza tributaria de la obligación prevista en la LOCTI cuando se cumple mediante inversiones en activos fijos en beneficio de la empresa, no puede transformar la naturaleza de la erogación constituida por un activo fijo.

En este caso, estimamos que dicha erogación corresponderá a un costo para el contribuyente objeto de depreciación fiscal y financiera y sujeto al régimen del ajuste por inflación. En consecuencia, no resultaría admisible:

²⁵ PYLE, William, WHITE John y LARSON, Kermit: Principios Fundamentales de Contabilidad, Compañía Editorial Continental, México, 1985, pág. 392.

Desde el punto de vista fiscal, son activos de carácter permanente destinados a la producción del enriquecimiento, los bienes corporales e incorporeales adquiridos o producidos para el uso de la propia empresa, no señalados para la venta y situados en el país, tales como los inmuebles, maquinarias, equipos y unidades de transporte; los bienes construidos o instalados con el mismo fin, como refinerías, plantas eléctricas y demás instalaciones similares y los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones. Asimismo, se considerarán como activos de carácter permanente los bienes muebles del contribuyente no señalados para la venta, destinados a la producción de enriquecimientos en virtud de su uso o goce por terceros (parágrafo tercero del artículo 40 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

- (i) Imputar el costo del activo a título de gastos pues dicho activo está afectado en forma permanente a la actividad de la empresa independientemente que su adquisición se hubiere efectuado por mandato de una obligación tributaria;
- (ii) Imputar el costo del activo a título de gastos y simultáneamente reputarlo como un activo pues se rebajaría sustancial e indebidamente el enriquecimiento neto sujeto a imposición mediante la imputación del costo del activo como gasto y, adicionalmente, mediante el aprovechamiento la depreciación fiscal.

En este contexto, creemos que la adquisición de un activo fijo en el marco de la LOCTI no cambia la naturaleza del bien, sino que aquél habría sido adquirido en el marco de un conjunto de obligaciones que se reputan como tributarias, pero dicha erogación no constituye un tributo pagado estrictamente hablando, postura que se alinearía con la representación contable de dicho activo que se refleja como una partida del balance y no como un gasto en el estado de resultados, y con la propia redacción del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que señala que se consideran como deducciones los egresos causados *no imputables al costo*.