

Gravabilidad de las Diferencias en Cambio en Tributos que Recaen sobre los Ingresos Brutos

Eugenia Vaccari Presa

ORCID: 0009-0008-1050-2086.

Resumen

El propósito de este trabajo de investigación es determinar si es posible gravar -y desde qué momento- las diferencias en cambio en los tributos cuya base imponible son los ingresos brutos.

Palabras clave: Diferencias en cambio, tributo, impuesto, contribución parafiscal, hecho imponible, base imponible, disponibilidad.

Taxability of Exchange Differences in Taxes levied on the Gross Income

Abstract

The purpose of this research paper is to determine whether it is possible to tax -and from what moment- exchange differences in taxes whose taxable base is gross income.

Keywords: Exchange differences, tax, taxable event, taxable base, taxability.

1. INTRODUCCIÓN

La economía venezolana en la última década se ha caracterizado por una marcada volatilidad, impulsada por factores como la fluctuación del tipo de cambio, la acelerada pérdida de valor del bolívar frente a monedas extranjeras, la llamada «dolarización» indirecta de la economía y las sucesivas reconversiones monetarias decretadas por el Ejecutivo Nacional en 2008, 2018 y 2021. Estos fenómenos han planteado múltiples retos para los contribuyentes, quienes han enfrentado dificultades significativas para garantizar la continuidad de sus operaciones económicas y expresar adecuadamente su información financiera.

El elemento más significativo y representativo de la volatilidad de la economía venezolana ha sido la inflación, que en 2018 sobrepasó el 130.000%, según las cifras publicadas por el Banco Central de Venezuela¹. Esta acelerada depreciación del valor del bolívar, la indirecta dolarización, y las reconversiones monetarias, han llevado a los contribuyentes a adoptar determinadas prácticas financieras, como la adquisición y conservación de activos en moneda extranjera, con el objetivo de proteger su patrimonio y garantizar la sostenibilidad de sus actividades económicas. Si bien esta estrategia es plenamente justificable en el contexto económico venezolano, también ha generado desafíos desde el punto de vista tributario y contable.

En contraposición a estas prácticas corporativas y financieras, el Código Orgánico Tributario, la Ley del Banco Central de Venezuela, la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad No. 21 (NIC 21), obligan a los contribuyentes de llevar su contabilidad en bolívares y valorar sus activos y pasivos en moneda extranjera conforme al tipo de cambio oficial, lo cual genera una dificultad adicional en la expresión de su información financiera.

En este sentido, la expresión en bolívares de activos y pasivos valorados en moneda extranjera al principio y al final del ejercicio fiscal, puede generar ganancias o pérdidas en cambio para los contribuyentes. Dicha ganancia o pérdida en cambio estaría constituida por la variación (positiva o negativa) del valor del activo o pasivo en moneda extranjera, al expresarse en moneda nacional a la tasa de cambio del momento de cierre del ejercicio, o a la tasa de aplicación del activo o extinción del pasivo. A pesar de que, desde el punto de vista contable, esa fluctuación representa una variación en el valor del patrimonio, desde nuestro punto de vista, fiscalmente dicha variación no necesariamente genera efectos fiscales, hasta tanto la ganancia o pérdida no se encuentre fiscalmente realizada. Esto

¹ Según datos del Banco Central de Venezuela «Variaciones del Índice Nacional de Precios al Consumidor» Banco Central de Venezuela, Consultada en: <https://www.bcv.org.ve/estadisticas/consumidor>

se alinea con el concepto de disponibilidad de la renta y deducibilidad del gasto, conceptos esenciales para determinar el momento de su gravabilidad.

A pesar de esta distinción entre ganancias (o pérdidas) contables y fiscales, la Administración Tributaria ha tomado la posición de incluir las ganancias en cambio dentro de la base imponible de tributos sobre ingresos brutos, en cuyas fiscalizaciones se evidencia el desconocimiento de la exclusión de las ganancias en cambio no realizadas de la base del tributo. También se evidencia en algunas leyes como la reforma de la Ley Orgánica para la Ciencia, Tecnología e Innovación de 2022, la incorporación de los ingresos por diferencial cambiario como parte de la base imponible del Aporte al Fondo Nacional para la Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT).

Es en ese contexto, entonces, que surge la interrogante fundamental que esta investigación pretende responder: ¿cuál es el tratamiento fiscal de las diferencias en cambio en materia de tributos cuya base imponible son los ingresos brutos? A estos efectos, la investigación se enfocará en tributos como el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas y contribuciones para fiscales cuya base imponible comprende ingresos brutos. Dicho eso, a modo de brindar contexto al lector, se explicará el tratamiento fiscal de la diferencia en cambio en materia de Impuesto sobre la Renta. Este trabajo estudia estas cuestiones desde una perspectiva jurídica y contable, evaluando si las ganancias en cambio representan un resultado económico efectivo y disponible para el contribuyente o si su gravabilidad contradice principios fundamentales del derecho tributario.

2. CAPÍTULO I: LOS TRIBUTOS

a. Bases constitucionales de la tributación

La Constitución Venezolana establece los principios que rigen el sistema tributario venezolano. Entre los principios constitucionales tributarios destacamos cuatro que consideramos los más relevantes para el presente trabajo: la justa distribución de cargas públicas conforme a la capacidad contributiva, el principio de coherencia del sistema tributario, el principio de legalidad tributaria y el principio de no confiscación.²

² Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial No. 36.860 del 30 de diciembre de 1999.

El artículo 156 de la Constitución establece: Es competencia del Poder Público Nacional:

(...) 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial. (...)

El principio de capacidad contributiva exige que los tributos graven manifestaciones reales de riqueza, garantizando su conformidad con la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. En relación con la capacidad contributiva, el principio de coherencia constitucional tributaria exige consistencia socioeconómica (i) dentro de un mismo impuesto (que no existan distintos criterios de valoración, incoherentes entre sí y con la manifestación de capacidad contributiva que pretende gravarse), (ii) dentro del sistema fiscal (entre la totalidad de los impuestos para que su acumulación no supere la sustancia del patrimonio, ni supere los mismos rendimientos del patrimonio), y, (iii) dentro del sistema financiero (los tributos no pueden interferirse recíprocamente y no se pueden gravar las subvenciones o prestaciones asistenciales).³ Por su parte, el principio de legalidad tributaria exige que los tributos y sus elementos deben estar regulados necesariamente mediante ley formal. Finalmente, el principio de no confiscación prohíbe que los tributos excedan la capacidad económica de los contribuyentes al punto de afectar su viabilidad o impedir la sostenibilidad de sus actividades económicas.⁴

El artículo 316 de la Constitución establece: El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

El artículo 317 de la Constitución establece: No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

³ Ver Pedro Herrera Molina. *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán>*, (Madrid: Marcial Pons, 1998), 141.

⁴ «El sistema tributario venezolano previsto por la nueva Constitución dentro de un modelo de Estado social de Derecho y de Justicia, participa activamente en la consecución de los fines que el Estado persigue, entre los que destaca la justicia y el bienestar social como valores o principios rectores de todo el ordenamiento jurídico, del cual, como es lógico, no escapa el ordenamiento jurídico tributario.

En tal sentido, observa esta Sala que la creación de tributos por parte del Estado debe atender necesariamente al principio de justicia tributaria, a que se refiere el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual resulta de trascendental vigencia en el campo de las obligaciones tributarias, en virtud del deber de contribuir con las cargas públicas que compete a todos los ciudadanos. De manera que, la idea de establecer un sistema de contribución para el Estado orientado a la satisfacción del gasto público, cualquiera que éste sea, no puede ir en desmedro de los derechos fundamentales y, menos aún, de la tutela prevalente a los intereses sociales y a la posibilidad de exigir del Estado la ejecución de la prestación correspondiente a que da lugar el reconocimiento de Venezuela como Estado Social, a tenor de la previsión contenida en el artículo 2 constitucional. (Destacado nuestro).»

Consideramos que estos cuatro principios son los más relevantes para el legislador al momento de escoger el hecho y la base imponible de los tributos, ya que garantizan que las obligaciones fiscales se ajusten a la realidad económica de los contribuyentes y eviten arbitrariedades o excesos en la imposición tributaria. Adicionalmente, estos principios están íntimamente relacionados al concepto de disponibilidad del ingreso. Gravar un enriquecimiento antes de que esté disponible para el contribuyente incide directamente sobre su capacidad contributiva, ya que estaría pagando un tributo sobre una ganancia que realmente no existe. Sobre este último punto profundizaremos más adelante.

b. Concepto de Tributo

El tributo es «toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- exigida a través de una ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines»⁵.

La clasificación tripartita tradicional divide los tributos en impuestos⁶, tasas y contribuciones⁷. La diferencia entre las tres categorías de tributos obedece al hecho que da origen a la obligación y la contraprestación -o ausencia de la misma- que el pagador del tributo recibe.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 1505 del 5 de julio de 2003. Caso: ***Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas, acción de amparo***. Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/1505-050603-03-0124%20.HTM>

⁵ Ver David Moucharfieh, «Noción General, naturaleza jurídica y clasificación jurídica». En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo I Tema V Los Tributos. (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013) p. 490.

⁶ Los impuestos han sido definidos por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como «aquella prestación exigida por el Estado que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomado como índice de capacidad contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago»

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 1.397 del 21 de noviembre de 2000. Caso: ***Heberto Contreras Cuenca, acción de nulidad contra el encabezamiento del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado***. Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/1397-211100-00-1557%20.HTM>

⁷ La Sala Política Administrativa ha definido las tasas como «aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos (...). En definitiva, la tasa origina el derecho de los particulares a una contraprestación que equivale a la obtención de un servicio por parte del Estado.», y las contribuciones parafiscales como «aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención, por el sujeto pasivo, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. (...) Es decir, que son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, y tienen como características primordiales que: a) No se incluye su producto en los presupuestos estatales; b) No son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado; c) No ingresan a las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.»

c. Elementos del Tributo. Relación entre Hecho Imponible y Base Imponible

El principio de legalidad tributaria exige que los tributos y sus elementos deben estar establecidos en una ley formal dictada por la Asamblea Nacional, siguiendo el procedimiento de promulgación de leyes establecido en la Constitución. Esos elementos constitutivos de los tributos son el hecho imponible, la base imponible, los sujetos de la obligación tributaria (activo y pasivo) y la alícuota aplicable.

El hecho imponible es el acontecimiento en la realidad, seleccionado por el legislador como presupuesto generador de la obligación tributaria. Del acaecimiento del hecho imponible depende el nacimiento de la obligación tributaria, y de él derivan los elementos restantes de la obligación tributaria.

La base imponible surge como elemento cuantificador del hecho imponible. Según el Dr. Humberto Romero-Muci (1997), la base imponible «(...) es el parámetro legal al que se aplica el tipo imponible a fin de cuantificar, caso por caso, el importe de la prestación tributaria. La base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen.»⁸

En este sentido, la base imponible de un tributo está íntimamente relacionada con el hecho imponible. Así, «una correcta estructuración del tributo debe considerar la necesaria relación de congruencia que debe existir entre el hecho generador de la obligación tributaria y su base de cálculo.»⁹ Esta relación es esencial porque asegura que el tributo sea proporcional y adecuado a la realidad económica del contribuyente.

La correcta determinación de la base imponible responde a una exigencia de racionalidad impositiva, donde el tributo afecte la porción de riqueza directamente relacionada con el hecho generador de la obligación tributaria, evitando imposiciones arbitrarias o desproporcionadas que vulneran principios como la capacidad contributiva, coherencia del sistema tributario y no confiscación. Así lo ha reconocido el profesor Luis Fraga Pittaluga (2021), al establecer que la base

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 01928 del 27 de julio de 2006. Caso: **Inversiones Mukaren, C.A.** Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01928-270706-2006-0823.HTM>

⁸ Ver Humberto Romero-Muci, *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936 – 1996)*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 1997) p. CXII.

⁹ Ver Elvira Dupouy Mendoza, «Base Imponible de la Contribución Establecida en la LOCTI, Un caso de Incongruencia e Injusta Imposición». En *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*. (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, 2023) p. 1250.

imponible «(...) representa la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y por tanto es el índice de la capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que ha sido seleccionada por el legislador, ella representa uno de los datos esenciales a consultar a los fines de determinar hasta dónde una exacción es razonable y proporcionada y, por contra, cuándo la misma se torna confiscatoria».¹⁰

d. Importancia del criterio de disponibilidad en los tributos que recaen sobre ingresos brutos

Conforme al principio de capacidad contributiva, los tributos deben recaer sobre verdaderas manifestaciones de riqueza, que efectivamente representen la medida en que el contribuyente puede contribuir con las cargas públicas. En este sentido, la cuantificación del hecho imponible debe estar orientada directamente por este principio, la coherencia del sistema tributario y la no confiscación, al seleccionar la porción de riqueza de los contribuyentes que sea relevante y acorde con el hecho generador de la obligación. En este sentido, la disponibilidad del ingreso es un requisito esencial para considerar un determinado ingreso como gravable.

Por ejemplo, en el caso de tributos como el Impuesto sobre la Renta cuyo objeto es gravar la obtención de renta, la base imponible está representada por los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, excluyendo aquellos que no pueden ser considerados como verdaderos incrementos patrimoniales por no cumplir con dichas condiciones. Así, como establece Andrade (2023) «para que un enriquecimiento sea gravable con el ISLR, es condición *sine qua non* que no sea una simple expectativa de ganancia, sino que el titular del enriquecimiento sea libre de disponer jurídica y económicamente de él. De allí la palabra “disponibilidad”»¹¹. La disponibilidad jurídica consiste en que no existan impedimentos legales o contractuales que restrinjan el uso del ingreso, y la disponibilidad jurídica hace referencia a la capacidad real y material de utilizar el ingreso para satisfacer necesidades o invertirlo. Solo un ingreso que cumpla con ambas condiciones se encuentra verdaderamente disponible para el contribuyente y puede ser gravado con el Impuesto sobre la Renta, por ser la única medida real de capacidad contributiva.¹²

¹⁰ Ver Luis Fraga Pittaluga, «La defensa del contribuyente», en *Colección de Estudios No. 130 de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana Internacional, 2021), p. 128.

¹¹ Ver Ignacio Julio Andrade Cifuentes, «La incidencia tributaria de la regulación prudencial bancaria. caso de estudio: las normas prudenciales sobre la revaluación de activos en las instituciones bancarias», en *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*. (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Editorial Jurídica Venezolana, 2023), p. 1336.

¹² «El Dr. TINOCO (h) ha establecido con suma claridad que, si bien “los incrementos de valor de los bienes de un contribuyente (...) constituyen verdaderos enriquecimientos, es decir, que aumentan su patrimonio y, consiguientemente su

De manera general, las normas de disponibilidad de los ingresos en el Impuesto sobre la Renta se encuentran en los artículos 1, 4, 5 y 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El artículo 1 establece que el objeto del impuesto es gravar la renta, constituida por los enriquecimientos netos anuales, disponibles que provengan de fuentes territoriales o extraterritoriales (en el caso de los residentes venezolanos). El artículo 4 define «enriquecimientos netos», siendo los resultantes de restar de los ingresos brutos los costos y deducciones procedentes. Por su parte, el artículo 5 establece específicamente la regla general de disponibilidad de los ingresos, bajo la cual, los ingresos se consideran disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen. Por último, el artículo 16 indica lo que se entiende por ingresos brutos a los efectos del Impuesto sobre la Renta, a saber: «el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas».

3. CAPÍTULO II: LAS DIFERENCIAS EN CAMBIO

a. Noción de ganancias y pérdidas en cambio

La NIC 21 define “diferencia en cambio” como aquella que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.¹³ Esta diferencia puede representar un incremento (ganancia) o disminución (pérdida) del valor en moneda nacional de estas partidas llevadas en moneda extranjera.

El reconocimiento de las diferencias en cambio ocurre (i) financieramente, cuando se liquidan las partidas en moneda extranjera o se convierten las partidas monetarias a tipos de cambio diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo fiscal o en previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan; y (ii) fiscalmente, cuando se liquida la cuenta en moneda extranjera, esto es, cuando se consuma patrimonialmente la diferencia de valor entre el valor reconocido inicialmente y el que se concreta al extinguirse la cuenta respectiva por cualquier medio, sea el pago, la compensación, la remisión, entre otros medios de

capacidad económica”, estos enriquecimientos no son enriquecimientos disponibles “pues no se encuentran ni jurídica ni económicamente a la disposición del contribuyente [y, por tanto,] su capacidad tributaria continúa igual”. Entonces, “el enriquecimiento sólo se hace disponible cuando se separa del bien que lo produce y se transforma en valor de cambio que es recibido por el contribuyente para su propio uso, beneficio y disposición” (Tinoco, 1955 p. 134) (Corchetes añadidos).»

Andrade Cifuentes, *La incidencia tributaria ...*, 1338.

¹³ Norma Internacional de contabilidad No. 21 versión noviembre 2024. IFRS Foundation. Párrafo 8.

extinción.¹⁴

Ahora bien, para ilustrar cómo se producen las diferencias en cambio, consideremos el siguiente ejemplo. Compañía X es una compañía venezolana que utiliza moneda funcional bolívar (Bs). Al inicio del ejercicio fiscal (01/01/2025), la compañía mantiene una cuenta por cobrar de US\$ 10.000. El tipo de cambio oficial publicado por el Banco Central de Venezuela en esa fecha es de Bs. 4,5 por dólar. Al inicio del ejercicio, el valor de ese activo en bolívares es de Bs. 45.000. Sin embargo, al cierre del ejercicio fiscal (31/12/2025), el tipo de cambio oficial se ubica en Bs. 6,0 por dólar. En ese caso, al final del ejercicio, ese activo se valora en Bs. 60.000. La diferencia entre el valor inicial y el valor final en bolívares de la cuenta por cobrar representa una diferencia en cambio de Bs. 15.000, debido a la depreciación del bolívar frente al dólar durante el ejercicio fiscal. Sin embargo, esta variación en el valor del activo en moneda extranjera, si bien puede representar un incremento patrimonial a nivel financiero no necesariamente constituye una ganancia gravable desde el punto de vista fiscal.

Este ejemplo ilustra la complejidad de la gravabilidad de las diferencias en cambio de acuerdo con su disponibilidad, así como la necesidad de analizar cuidadosamente su naturaleza jurídica y económica para determinar si deben ser incluidas en la base imponible de los tributos sobre ingresos brutos.

b. Las diferencias en cambio en el Impuesto sobre la Renta

i. Normas aplicables

Los artículos 146 y 155.1.a del Código Orgánico Tributario¹⁵, 129 de la Ley del Banco Central de

¹⁴ NIC 21 párrafo 28.

¹⁵ Venezuela. Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

El artículo 146 del COT establece: Los montos de base imponible y de los créditos y débitos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la Administración Tributaria, en las declaraciones y planillas de pago de cualquier naturaleza, así como las cantidades que se determinen por concepto de tributos, accesorios o sanciones en actos administrativos o judiciales, se expresarán y pagarán en bolívares, sin perjuicio de las excepciones que establezca el Banco Central de Venezuela a requerimiento del Ministerio con competencia en materia de Finanzas. Sección Tercera.

El artículo 155 del COT establece: Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable. (...)

Venezuela¹⁶, 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹⁷ y la NIC 21, obligan a los contribuyentes a llevar su contabilidad en moneda de curso legal, es decir, el bolívar. Es esta obligación de expresar la contabilidad en bolívares la que -aunada a la tenencia de activos y pasivos en moneda extranjera- genera la posibilidad de obtener diferencias en cambio al cierre del ejercicio fiscal. Sin embargo, como veremos a continuación, la mera existencia de una plusvalía producto de la reexpresión en bolívares de los activos en moneda extranjera, no genera un ingreso gravable.

La regulación de las diferencias en cambio ha variado con las distintas reformas de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En la Ley vigente (2015) las diferencias en cambio están reguladas en el expresamente artículo 186, el cual establece que «las ganancias o pérdidas que se originen de ajustar los activos y pasivos denominados en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad basada en variaciones cambiarias [se considerarán realizadas] en el ejercicio fiscal en el que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero»¹⁸. Ese artículo se encuentra bajo el Título IX referente al sistema de ajuste por inflación, del cual la reforma de 2015 excluyó a los sujetos pasivos especiales¹⁹, llevando a algunos a considerar que los sujetos pasivos especiales tampoco estarían sujetos al artículo 186.

A pesar de ello, el artículo 4 de la Ley expresamente incluye la metodología del ajuste por

¹⁶ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Reforma de la Ley del Banco Central de Venezuela, publicado en Gaceta Oficial No. 6.211 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

El artículo 129 de la LBCV establece: En la contabilidad de las oficinas, públicas o privadas y en los libros cuyo empleo es obligatorio, de acuerdo con el Código de Comercio, los valores se expresarán en bolívares. No obstante, pueden asentarse operaciones de intercambio internacional contratadas en monedas extranjeras, cuya mención puede hacerse, aunque llevando a la contabilidad el respectivo contravalor en bolívares. Igualmente, pueden llevarse libros auxiliares para la misma clase de operación, con indicaciones y asientos en monedas extranjeras.

¹⁷ Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

El artículo 88 de la LISLR establece: Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.

¹⁸ La frase «se considerarán realizadas» fue omitida en las reformas de la LISLR de 2014 y 2015 sin justificación, a pesar de que el artículo 188 de la anterior Ley (2007) no sufrió ninguna modificación. Por lo tanto, la norma debe interpretarse tal como fue publicada originalmente en la reforma de la LISLR de 2007, en la Gaceta Oficial No. 38.628 del 16 de febrero de 2007.

¹⁹ El artículo 171 de la LISLR establece: (...) Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. (...)

inflación en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta.²⁰ Además, en la doctrina nacional, como expondremos más adelante, se ha argumentado que este artículo no debería estar ubicado en este capítulo, porque, mientras el ajuste por inflación aplica sobre partidas no monetarias, la diferencia en cambio realmente versa sobre partidas monetarias. De esta manera, para el caso específico de los sujetos pasivos especiales, se genera una clara contradicción en la Ley entre la norma que establece los elementos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, y la regulación del ajuste por inflación.

ii. Criterios de disponibilidad aplicables a las diferencias en cambio

La exclusión de los sujetos pasivos especiales del ajuste por inflación generó un debate en el foro tributario sobre la norma que regula la disponibilidad de las diferencias en cambio en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de esta categoría de contribuyentes. Esto se hace aún más apremiante cuando consideramos que el umbral para ser designado como sujeto pasivo especial en Venezuela es considerablemente bajo (7.500 y 30.000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el BCV para las personas naturales y jurídicas respectivamente)²¹ y que la mayoría de los contribuyentes poseen activos y pasivos en moneda extranjera.

Este debate ha dividido la doctrina en posiciones diferentes. Un sector considera que la regla de disponibilidad del artículo 186 de la Ley de Impuesto sobre la Renta debe ser aplicable igualmente por cuanto (i) dicha norma no pertenece propiamente al sistema y metodología del ajuste por inflación fiscal, sino que es obligatorio para la determinación del enriquecimiento neto operativo de los contribuyentes por virtud del artículo 4 de la Ley, en aras de mantener la coherencia del sistema tributario en general, y (ii) las diferencias cambiarias constituyen partidas monetarias²² que integran

²⁰ El artículo 4 de la LISLR establece: Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. (...)

²¹ Venezuela. Providencia Administrativa No. SNAT/2023/00005, Sobre Sujetos Pasivos Especiales, publicada en Gaceta Oficial No. 42.588 del 14 de marzo de 2023.

²² El artículo 171, párrafo segundo de la LISLR establece: (...) Los créditos y deudas con cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera y los intereses cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos se considerarán activos y pasivos monetarios.

El artículo 176 de la LISLR establece: A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 173 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, conforme al procedimiento que a continuación se señala. El mayor o menor valor que se genere al actualizar los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, serán

el resultado operativo del ejercicio de los contribuyentes, las cuales por su naturaleza no están sujetas al ajuste por inflación.²³

Otro sector de la doctrina sostiene que por cuanto la reforma de 2015 de la Ley de Impuesto sobre la Renta excluyó a los sujetos pasivos especiales del sistema de ajuste por inflación, no les es aplicable el Título IX de la Ley en su totalidad, incluyendo al artículo 186. Esta posición argumenta que se debe regresar a la norma general de disponibilidad de las rentas con base a su causación establecida en el artículo 5 de la Ley, según la cual las ganancias en cambio «se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen (...)». Bajo este criterio, las ganancias cambiarias solo serán gravables por el Impuesto sobre la Renta en el momento en que se produce una alteración patrimonial definitiva por liquidación o extinción por cualquier medio del saldo del activo en moneda extranjera. En consecuencia, las ganancias en cambio derivadas de la tenencia de activos en moneda extranjera solo deben considerarse disponibles -y por lo tanto gravables- cuando se conviertan en moneda local para adquirir un activo, extinguir un pasivo o pagar

acumulados, en una cuenta de conciliación fiscal que se denominará Reajustes por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para las cuales el reajuste por inflación sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período siguiente a aquel en que se incorporaron en el sistema de ajustes por inflación de conformidad con lo establecido en el artículo 174 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. (...)

Venezuela. Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

El artículo 94 del Reglamento LISLR establece: Se consideran activos y pasivos monetarios, según el caso, las partidas del Balance General del contribuyente que representan valores nominales en moneda nacional que al momento de su disposición o liquidación, éstas se hacen por el mismo valor histórico con que fueron registrados. Todos los activos y pasivos no clasificados como no monetarios, se consideran monetarios.

Parágrafo Único. El efectivo y otras acreencias y obligaciones en moneda extranjera o con cláusulas de reajustabilidad se consideran partidas monetarias y serán ajustadas a la tasa de cambio de la fecha de cierre del ejercicio gravable o de acuerdo con las respectivas cláusulas de reajustabilidad respectivamente, en la contabilidad del contribuyente, antes del ajuste por inflación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela.

²³ «Por razón de lo anterior, no resulta viable, en buen Derecho y con fundamento en un recto razonamiento jurídico: (i) caracterizar el artículo 186 de la LISLR como un enunciado perteneciente al sistema y metodología del ajuste por inflación fiscal (texto), allende su desubicación normativa en el «Capítulo II-Del reajuste regular por inflación», integrante del Título IX de la ley, relativo al Reajuste Regular por Inflación, en desatención del postulado del legislador racional; ni (ii) calificar las ganancias o pérdidas cambiarias de una manera disímil a su verdadera naturaleza, cual es la de integrar el resultado operativo territorial del ejercicio (contexto), por lo que su inaplicación con fundamento en la exclusión de los sujetos pasivos calificados como especiales por parte de la Administración Tributaria del sistema de ajuste por inflación, deviene irrazonable (arbitraria) y, con ello, contraria a Derecho.

(...) Teniendo en cuenta lo planteado, consideramos que lo correcto, topográficamente hablando, sería reubicar el artículo 186 de la LISLR en el -o agregar o incorporar su contenido al- artículo 5 eiusdem, habida cuenta que es éste el enunciado que contiene la regla de disponibilidad de los enriquecimientos, en sintonía con el postulado del legislador racional.»

Ver Serviliano Abache Carvajal, *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta*. (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2019), p. 260.

un gasto.²⁴

Una última postura sostiene que la realización y la disponibilidad son conceptos técnicamente distintos, y que deben tratarse como tal. Bajo este criterio se considera que el artículo 186 prevé un supuesto de realización de la ganancia en cambio, que no precluye la aplicación de los supuestos de disponibilidad del artículo 5. Así, la realización del diferencial cambiario no implica -necesaria ni simultáneamente- que ese ingreso es disponible para el contribuyente. De esta forma, según este razonamiento, se requiere primero aplicar el artículo 186 para verificar la realización de la diferencia en cambio -momento en el cuál es exigible, cobrada o pagada- y luego analizar la naturaleza del ingreso a la luz de los artículos de disponibilidad para verificar si, en efecto, el ingreso es efectivamente disponible para el contribuyente.²⁵

No profundizaremos en los argumentos que sustentan cada una de las posiciones doctrinarias mencionadas. Si bien reconocemos la relevancia de cada una, nos decantamos por el segundo criterio de disponibilidad con base en la causación del ingreso dispuesto en el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta a los efectos de la gravabilidad de las diferencias en cambio. Ello en virtud de que consideramos que la norma del artículo 186 no es aplicable a los sujetos pasivos especiales y en ausencia de regulación expresa se debe regresar a la norma general de disponibilidad del artículo 5, siendo esta, además, en nuestra opinión, la más acorde con el principio de capacidad contributiva en

²⁴ «Nosotros consideramos que la norma del 186 no aplica debido a la exclusión del ajuste por inflación. Las ganancias o pérdidas en cambio solo son gravables o deducibles cuando se extingue la cuenta correspondiente, independientemente de que esos saldos sean exigibles.

Ciertamente el enunciado del artículo 186 está mal ubicado en el contexto de la LISR. Las partidas en moneda extranjera califican como monetarias y esa calificación responde a una alineación de sentido de la normativa tributaria con la técnica contable. Esa igualación de trato tiene un propósito de homogenización en la presentación (no de reconocimiento) de la corrección de las partidas monetarias, como parte del resultado operativo y no separadamente como parte del reajuste regular por inflación.

Sin embargo, la exclusión del ajuste por inflación para los sujetos pasivos especiales alteró radicalmente la forma de cuantificar los efectos y particularmente el reconocimiento de las pérdidas en cambio. Implicó una vuelta a la forma de reconocimiento de las ganancias y pérdidas en cambio sobre una unidad de cuenta histórica y no a valores constantes, tal como aplicaba antes de la introducción del sistema de ajuste por inflación en la LISR de 1991.

Esto implica que las ganancias en cambio solo son gravables cuando se extingue la cuenta respectiva por cualquier medio y no simplemente porque el activo asociado sea exigible. Esto supone el gravamen exclusivo de las ganancias realizadas efectivamente y no aquellas plusvalías que representen ganancias aparentes por apreciación de valor, aunque estén a la vista o sean exigibles. Del mismo modo, las pérdidas en cambio solo son deducibles cuando estén realizadas, esto es, cuando el pasivo asociado se extinga definitivamente por algún medio y no simplemente porque sean exigibles.»

Ver Humberto Romero-Muci, «La disfunción del bolívar y la dolarización de facto de la economía», en *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria* (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2020), p. 1661-1662.

²⁵ Ver Jorge Jraige, «Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias», en *70 años del impuesto sobre la renta en Venezuela en homenaje al Dr. Armando Montilla. Memorias de la XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013), Tomo I, p. 219.

la gravabilidad de las ganancias en cambio.

Así, de conformidad con el artículo 5 de la Ley, en el caso de las ganancias en cambio, las mismas solo pueden ser gravables con el Impuesto sobre la Renta cuando representen un incremento patrimonial definitivo para el contribuyente, producto de la liquidación o extinción por cualquier medio del saldo del activo en moneda extranjera. Nuevamente a modo de ejemplo, consideremos el escenario donde una compañía mantiene una cuenta por cobrar con un cliente en el extranjero por US\$ 10.000. Al momento de emitir la factura, el tipo de cambio oficial es de Bs. 4,00 por dólar, lo que equivale a Bs. 40.000. Ahora, cuando el cliente realiza el pago y la empresa recibe los US\$ 10.000, el tipo de cambio ha aumentado a Bs. 5,00 por dólar. En este momento, la compañía no tiene una ganancia en cambio disponible, por cuanto únicamente la valoración de la cuenta por cobrar sigue siendo de US\$ 10.000. Posteriormente, la compañía convierte los US\$ 10.000 a bolívares para pagar los salarios de los trabajadores. Al convertir el dinero, la compañía recibe Bs. 50.000. En este caso, la compañía ha obtenido una ganancia en cambio de Bs. 10.000. En este momento, esa ganancia es disponible para la compañía porque (i) no hay restricciones legales o contractuales que le impidan utilizar los Bs. 10.000 adicionales, y (ii) tiene la capacidad real y material de utilizar esos Bs. 10.000 para cualquier propósito, ya que el activo en moneda extranjera ha sido liquidado y el incremento patrimonial se ha materializado en moneda de curso legal.

En conclusión, la disponibilidad del ingreso a efectos del Impuesto sobre la Renta, tanto en su sentido jurídico como económico, es un requisito indispensable para que pueda ser considerado como una manifestación de riqueza real y que, por ende, sea gravable. Solo cuando una ganancia en cambio se materializa de forma definitiva a través de una transacción que liquida o extingue el activo en moneda extranjera, el contribuyente adquiere la capacidad real y material de utilizar ese incremento patrimonial para cubrir sus necesidades o realizar inversiones. Este criterio no solo se alinea con la normativa legal, sino que también garantiza la coherencia con principios constitucionales como la capacidad contributiva, evitando la imposición de cargas fiscales sobre ganancias meramente contables (ficticias) que no representan un aumento patrimonial efectivo y disponible.

Una vez analizadas la regulación y gravabilidad de las diferencias en cambio en el Impuesto sobre la Renta, es importante destacar que existe la posibilidad de que otros tributos contemplen momentos de disponibilidad distintos al establecido para el caso del Impuesto sobre la Renta. Por esta razón, en la siguiente parte del presente trabajo nos enfocaremos en dilucidar los distintos criterios de disponibilidad establecidos en los tributos que gravan los ingresos brutos de los contribuyentes, con un enfoque principal en los principios constitucionales de la tributación, para determinar si, con base

en esos criterios, las diferencias en cambio pudiesen resultar gravables o no.

4. CAPÍTULO III: GRAVABILIDAD DE LAS DIFERENCIAS EN CAMBIO EN TRIBUTOS QUE RECAEN SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

a. Impuesto sobre Actividades Económicas

Según el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas «es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa [industrial, comercial o de servicios] de carácter independiente (...)» (corchetes agregados).²⁶ En relación con dicho hecho imponible, el artículo 210 dispone que la base imponible del impuesto está constituida por «los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio (...)».

Para definir los ingresos brutos que forman parte de la base imponible, los artículos 210 y 211 establecen que dichos ingresos deben tener causa directamente relacionada con las actividades económicas lucrativas del contribuyente; por lo tanto, no cualquier ingreso percibido forma parte de dicha base de cálculo. En este impuesto se refleja la íntima relación entre el hecho generador de la obligación tributaria y la base imponible. Del hecho imponible se desprende claramente que solo los ingresos efectivamente percibidos (esto es, realmente cobrados)²⁷ como consecuencia de la realización

²⁶ Venezuela. Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial No. 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

El artículo 209 de la LOPPM establece: A los efectos de este tributo se considera:

1. Actividad Industrial: Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.
2. Actividad Comercial: Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.
3. Actividad de Servicios: Toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia.

²⁷ «Al efecto, el artículo 6 de la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar, señala lo siguiente:

“Artículo 6. Se entiende por Ingresos Brutos efectivamente percibidos todos aquellos proventos y caudales que se devenguen aun cuando no hayan sido cobrados dentro del período fiscal a declarar”.

(...) Así pues, se aprecia que no existe una identidad en cuanto a la noción jurídica de los “ingresos brutos efectivamente percibidos” como establece el enunciado inicial de la norma y la definición de los mismos en el cual se incluyen a las cuentas por cobrar, lo cual forma parte de la base imponible del impuesto, ya que el mismo grava la actividad y no la renta, por lo cual mal puede incluirse dentro de dicho concepto, el aspecto temporal de la facturación y no el ingreso del patrimonio del contribuyente, tal como a manera referencial se encuentra actualmente establecido en la Ley Orgánica del Poder Público

de una actividad económica son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Incluso, la Ley excluye de la base imponible «los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio». Esta exclusión tiene justificación en que los meros ajustes contables no constituyen ingresos brutos efectivamente percibidos como consecuencia de la realización de actividades económicas lucrativas por el contribuyente, y, por lo tanto, por sí solos, no son generadores del hecho imponible ni forman parte de la base imponible del impuesto.

Por esta razón, por mandato expreso de la Ley, las ganancias en cambio producto de meros ajustes contables no deben formar parte de los ingresos brutos sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas por no tratarse de ingresos brutos efectivamente percibidos. Pero aun si la ganancia en cambio se considera efectivamente percibida, por liquidación o extinción por cualquier medio del saldo del activo en moneda extranjera, consideramos que solo la ganancia en cambio vinculada directamente con la actividad económica del contribuyente sería gravada por el Impuesto sobre

Municipal en su artículo 210, el cual establece: “La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos” (Negrillas de esta Sala).

(...) En tal sentido, se aprecia que el referido artículo 6, al contemplar en la definición legal elementos contradictorios, hacen procedente la adecuación constitucional de la norma mediante la interpretación de la norma y no a través de la supresión absoluta o total de la misma, de manera de ajustar su contenido a la concepción material de lo que es el “ingreso bruto efectivamente percibido”, en tal sentido, visto que el principio de supremacía constitucional implica asimismo, la interpretación no solo del contenido normativo sino de los efectos de su aplicación a los principios y reglas constitucionales como el principio de seguridad jurídica, ello conlleva a que del artículo se suprima la excepción definitiva que modifica sustancial y procedimentalmente la definición legal contemplada en ella, de manera de que su contenido sea coherente con la naturaleza del tributo y con las normas armonizadoras contempladas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, quedando redactado de la siguiente forma:

“Artículo 6. Se entiende por Ingresos Brutos efectivamente percibidos todos aquellos proventos y caudales que se devenguen dentro del período fiscal a declarar”.

Dicha interpretación no solo resulta coherente y congruente con el principio de supremacía constitucional mediante la ejecución y protección de la seguridad jurídica de los contribuyentes, sino que, aunado a ello, de admitir la interpretación a contrario y mantener la norma impugnada en su contenido original implicaría la presunta afectación de la capacidad contributiva del contribuyente por cuanto se estaría gravando una alícuota de la base imponible sobre un patrimonio que efectivamente no ha percibido dentro de su patrimonio, sino que se encuentra dentro de unos ingresos por cobrar que no son efectivos y que más grave aun es que no existe una realidad sobre su percepción sino hasta su efectivo ingreso, pudiendo ser disímil el ingreso facturado del ingreso real de una actividad mercantil.

En consecuencia, la Sala decide que el artículo 6 de la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar, resulta atentatorio al principio de seguridad jurídica y se procede a la estimación parcial del argumento de inconstitucionalidad formulado. Así se declara.»

Sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 278 del 20 de abril de 2014. Caso: **Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar**. Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML>

Actividades Económicas. Ello porque, como se explicó anteriormente, el Impuesto sobre Actividades Económicas grava exclusivamente los ingresos brutos producto del ejercicio de actividades económicas que constituyan el giro comercial habitual del contribuyente. No toda variación en el valor de un activo o pasivo derivada de fluctuaciones cambiarias, o la obtención de un ingreso por diferencial cambiario real y disponible, forma parte de la actividad económica del contribuyente. Lo anterior ha sido confirmado por la reiterada jurisprudencia de la Sala Político Administrativa según la cual el concepto de habitualidad es un criterio fundamental y prevalente para la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas. En consecuencia, los ingresos generados por actividades aisladas, esporádicas o casuísticas -como la obtención de ganancias en cambio sin relación a la actividad económica del contribuyente- no pueden ser objeto de gravamen por el impuesto municipal.²⁸

Este ha sido el criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia por ejemplo de las ganancias en cambio derivadas de la conversión de bonos emitidos por la República a moneda de curso legal. Al respecto, la Sala ha establecido que «aquellos ingresos o ganancias que pueda tener un contribuyente en jurisdicción de un determinado Municipio, producto de una actividad casuística o particular, tal como fue en ese caso, de las ganancias cambiarias por la conversión de bonos a moneda de curso legal, escapan del ámbito de gravabilidad del tributo municipal sobre industria y comercio»²⁹.

²⁸ «El carácter habitual de la actividad que desarrolla el contribuyente en el municipio de que se trata, ostenta un carácter predominante a los efectos del impuesto objeto de análisis, ya que los proventos que puedan generar determinadas actividades aisladas o casuísticas, no podrán ser gravadas por el referido tributo por no estar conectadas con el giro comercial, industrial o de servicios para el que se encuentra autorizado un contribuyente en un determinado ente local, en relación directa con el clasificador de actividades que contienen las Ordenanzas reguladoras del tributo.»

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 728 del 20 de junio de 2018. Caso: **Banco del Caribe, C.A. Banco Universal**. Consultada en: <https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/212238-00728-20618-2018-2017-0644.HTML>

²⁹ «Del contenido de la sentencia parcialmente transcrita, puede extraerse que aquellos ingresos o ganancias que pueda tener un contribuyente en jurisdicción de un determinado Municipio, producto de una actividad casuística o particular, tal como fue en ese caso, de las ganancias cambiarias por la conversión de bonos a moneda de curso legal, escapan del ámbito de gravabilidad del tributo municipal sobre industria y comercio (hoy de actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar).

Delimitado lo anterior, se observa que en aquellos casos en los cuales, producto de la tenencia de acciones de una compañía, se obtengan intereses o dividendos, estos últimos participan de la naturaleza de los denominados frutos civiles, los cuales constituyen la compensación en dinero que se otorga por el goce que se tenga de la cosa ajena (crédito en general), intereses y compensaciones de los capitales, cédulas de títulos de la deuda pública, dividendos de acciones sociales, cánones enfiteúticos y en general, toda renta o cánones de arrendamiento de las cosas, que generen una renta pasiva.

A tal efecto, cuando los mencionados ingresos no se desarrollen de una manera estable, continuada o periódica dentro de la actividad comercial del contribuyente, no formarán parte de la base imponible del impuesto municipal. No obstante, considera oportuno esta Sala destacar que distinta fuera la situación si la contribuyente tuviera dentro de su objeto comercial, la compra y venta de bonos y títulos valores, en cuyo caso, dado el carácter habitual de dichas actividades, sí

En este sentido, considerando el nexo necesario entre la generación de riqueza y la realización de una actividad económica sostenida y voluntaria en la jurisdicción municipal, el único supuesto bajo el cual las ganancias en cambio pudiesen ser gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas sería que dicho ingreso (i) se obtenga como resultado del ejercicio de la actividad económica habitual del contribuyente, (ii) se encuentre disponible por estar efectivamente percibido y (iii) no sea producto de una simple reexpresión de un activo en moneda extranjera para efectos contables.

b. Contribuciones Parafiscales que recaen sobre los Ingresos Brutos de los Contribuyentes

Como punto de partida, debemos resaltar que en el siglo XXI Venezuela ha experimentado un notable aumento de la parafiscalidad. Según Carmona (2023), este fenómeno se ha manifestado a través de la promulgación de Decretos-Leyes que imponen nuevas contribuciones que contrarían directamente el principio de legalidad tributaria y en muchos casos no constituyen contribuciones sino impuestos propiamente dichos. A pesar de que no es el objeto del presente trabajo, esta parafiscalidad exacerbada tiene una incidencia directa en el tema que nos ocupa. Los contribuyentes se ven obligados a pagar cada vez más contribuciones cuyas bases imponibles abarcan conceptos que no guardan relación alguna con el pretendido fin público que se busca financiar e invaden la esfera jurídica de otros tributos.³⁰ Es decir, los contribuyentes pagan cada vez más y más tributos sobre una misma base imponible.³¹

Este es el caso de las contribuciones parafiscales que recaen sobre los ingresos brutos. Actualmente, las contribuciones parafiscales vigentes en Venezuela que establecen como base

serían gravados por el impuesto municipal objeto de análisis los ingresos que generen (vgr. Sociedades de corretaje y casas de bolsa).»

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 693 del 14 de julio de 2010. Caso: **Arrendadora Mercantil, C.A.** Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00693-14710-2010-1999-16407.HTML>

Esta sentencia confirma el criterio establecido en la Sentencia de la Sala Político Administrativa No. 3385 del 26 de mayo de 2005. Caso: **Banco Industrial de Venezuela, C.A.** Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/03385-260505-2003-0448.HTM>

³⁰ Ver Juan Cristóbal Carmona Borjas, *Distopía Parafiscal en la Venezuela del Siglo XXI*. (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Editorial Jurídica Venezolana, 2023), p. 31-44.

³¹ «Por otra parte, ello se ve reflejado en un incremento de la presión tributaria sobre los contribuyentes, considerando que estas exacciones se aplican con los demás tributos, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, el Impuesto a los Grandes Patrimonios y el mismo Impuesto sobre Actividades Económicas, por mencionar algunos de los más importantes, lo que podría conducir a violaciones del principio de capacidad contributiva, habida cuenta de que el patrimonio afectado es el mismo y aquella, como límite a la imposición, no puede verse en forma aislada, con relación a un tributo en particular, sino que también debe ser considerada desde la perspectiva de la tributación en general y cómo ésta afecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, más aún cuando quien detenta el poder tributario para crearlos es el mismo poder nacional.»

Dupouy Mendoza, *Base Imponible ...*, 1229.

imponible los ingresos brutos son los aportes establecidos en la Ley Orgánica para la Ciencia, Tecnología e Innovación, la Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, la Ley Orgánica de Turismo, y la Ley de Cinematografía Nacional. Los elementos constitutivos de cada contribución en particular serán analizados en secciones posteriores, donde analizaremos la gravabilidad de las ganancias en cambio de acuerdo con las especificaciones de cada una.

En su mayoría, las normas que contemplan las mencionadas contribuciones parafiscales establecen como base imponible los ingresos brutos directamente relacionados con su actividad. De estas normas, es posible interpretar que se excluyen de los ingresos brutos todos aquellos proventos que no guarden relación alguna con el objeto de la contribución en si misma por no ser producto de la actividad que se busca financiar. Sin embargo, este no necesariamente es el caso de todas las contribuciones que analizaremos a continuación.

i. Contribución Parafiscal establecida en la Ley Orgánica para la Ciencia, Tecnología e Innovación (Aporte LOCTI)

El artículo 30 de la LOCTI establece que el hecho imponible del Aporte LOCTI es la realización de actividades económicas en el territorio nacional, y la obtención de ingresos brutos anuales superiores a 150.000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor establecido por el Banco Central de Venezuela en el ejercicio fiscal inmediato anterior.³²

La definición de ingresos brutos a los efectos de esta ley se encuentra en el artículo 31, «se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, incluso los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos, entre otros, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos ni deducciones de ningún tipo. Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, calculará su aporte aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad que genere mayores ingresos brutos.»

³² Venezuela. Ley Orgánica de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en Gaceta Oficial No. 6.693 Extraordinario del 01 de abril de 2022.

El artículo 31 de la LOCTI establece: Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán mensualmente un porcentaje de los ingresos brutos en el ejercicio económico mensual inmediatamente anterior (...)

Adicionalmente, el artículo 31, al momento de establecer las alícuotas aplicables a los contribuyentes del aporte dependiendo de la actividad económica realizada, establece que las empresas dedicadas a cualquier otra actividad económica no prevista específicamente (actividades de envite y azar, producción, comercio y expendio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco, empresas de capital privado y público dedicadas a actividades de hidrocarburos, hidrocarburos gaseosos, explotación de oro y minerales estratégicos) aportarán el 0,5% de los ingresos brutos efectivamente percibidos. Este agregado permite delimitar el momento en el que los ingresos brutos deben ser considerados disponibles para los contribuyentes y gravables con el aporte.

Desde nuestro punto de vista existe una contradicción en el artículo citado, ya que mientras al inicio hace referencia a ingresos brutos devengados, al momento de asignar las alícuotas a las distintas actividades económicas, el artículo se refiere a ingresos brutos efectivamente percibidos. Por una parte, como estableció Castillo (2013), un ingreso se considera devengado «desde el momento en que se debe, es decir, desde que se produce o se tiene un título sobre aquél por haber transcurrido el plazo para su pago, independientemente de que se hubiere cobrado o no.»³³ Por otra, la noción de efectivamente percibidos implica que el ingreso haya sido efectivamente cobrado, y en consecuencia que haya producido un incremento patrimonial real, no siendo suficiente su exigibilidad.

Ante esta contradicción, consideramos que la única interpretación acorde con los principios constitucionales de la tributación es que los ingresos brutos que forman parte de la contribución son los efectivamente percibidos.

Como típico tributo de producto, el Aporte LOCTI utiliza como base de cálculo los ingresos brutos generados por el contribuyente durante el período gravable, esto es, se dimensiona sobre la medida del producto de la actividad. Los tributos de producto se cuantifican sobre el ingreso bruto y gravan el resultado o el producto bruto de la actividad económica objeto de imposición regular y efectivamente realizada. Así, el hecho imponible del Aporte LOCTI es la realización de actividades económicas en el territorio nacional, y es esta actividad la determinante del gravamen aplicable en cada caso³⁴. Por esta razón, no cualquier ingreso es un ingreso bruto gravable, sino solo aquellos que hayan sido efectivamente cobrados y que, en todo caso, hayan resultado en un incremento patrimonial definitivo para el contribuyente; no que sean meramente causados o que sean causados y devengados (exigibles).

³³ Ver Juan Carlos Castillo Carvajal, «Disponibilidad de la Renta (Tema: El Impuesto sobre la Renta)» en *Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II*, (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013), p. 66.

³⁴ Dupouy Mendoza, *Base Imponible ...*, 1241.

Ahora bien, para analizar la potencial inclusión de las ganancias en cambio dentro de la base imponible del Aporte LOCTI, debemos analizar el tratamiento que en un inicio se dio a esta contribución parafiscal. La introducción del Aporte LOCTI al sistema tributario venezolano, ocurre en 2005, donde la contribución gravaba los ingresos brutos obtenidos en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes, según se tratase de la comercialización de propiedad intelectual de bienes y servicios, actividades de hidrocarburos, minera y eléctrica, otros sectores productivos distintos de los anteriores y las inversiones extranjeras en alguno de los sectores económicos allí descritos, estableciendo alícuotas diferenciadas para cada rubro. Adicionalmente, esta contribución se constituyó con la posibilidad de cumplimiento alternativo mediante obligaciones de hacer, participando directamente en programas identificados en la Ley. Sin embargo, esta posibilidad fue eliminada en reformas posteriores, donde con cada nueva versión de la LOCTI se amplió cada vez más los conceptos incluidos en la base imponible del Aporte LOCTI, hasta concluir en la definición amplísima de ingresos brutos que hoy contempla el artículo 32 de la Ley.

Esta redacción del artículo 32 fue incluida en la reforma de la LOCTI de 2022, en la cual el legislador incluyó expresamente los ingresos por diferencial cambiario, los ingresos obtenidos por intereses, dividendos, por colocación de bonos sea cual fuere su denominación e ingresos operativos dentro de la base imponible de la contribución. Esta inclusión, a nuestro parecer, es absolutamente ilegítima, por cuanto separa la racionalidad necesaria que existe entre el hecho y la base imponibles de los tributos.³⁵ Como mencionamos, el Aporte LOCTI se dimensiona sobre la medida del producto de la actividad, es decir que grava el resultado o el producto bruto (efectivamente cobrado o percibido) de la actividad económica objeto de imposición regular y efectivamente realizada.

Consideramos que la inclusión de las diferencias en cambio originadas de la simple reexpresión en bolívares de activos en moneda extranjera a los efectos de reportes contables, en la base imponible del Aporte LOCTI es errada por violatoria del principio de capacidad contributiva. En primer lugar, porque (i) no tiene relación alguna con la actividad económica realizada, y (ii) no constituyen un incremento patrimonial definitivo disponible para el contribuyente. De esta forma, la correcta base de cálculo de este tributo debe ser únicamente los ingresos brutos efectivamente percibidos generados por el contribuyente en su actividad económica.³⁶

³⁵ Romero-Muci, *Jurisprudencia Tributaria* ..., 112.

³⁶ En la práctica, hemos observado como el FONACIT incluye dentro de la base imponible de la contribución la totalidad de los ingresos brutos reportados en la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal correspondiente, sin hacer una disgregación de aquellos elementos que por su naturaleza no deben formar parte de la base imponible. Este tema ha sido específicamente tratado por Serviliano Abache Carvajal: «Pues bien, y sin necesidad de mayores explicaciones por razón de

Nos encontramos entonces, en un caso análogo al del Impuesto sobre Actividades Económicas, donde el hecho económicamente relevante, representador de verdadera riqueza, es el ejercicio de una actividad económica, y, por lo tanto, la cuantificación económica de dicho hecho imponible no puede estar representado por ganancias ficticias no relacionadas con el ejercicio de la actividad económica.³⁷ Así, aunque consideramos que desde un inicio, conceptos como las diferencias en cambio no deberían formar parte de la base imponible del Aporte LOCTI, ante la ineludible aplicación de la LOCTI de 2022, solo las ganancias en cambio efectivamente percibidas como resultado de la ejecución de la actividad económica del contribuyente pudiese ser gravable con esta contribución.

ii. Contribuciones Parafiscales aplicables al sector telecomunicaciones

1. Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos (LRESORTE)

El artículo 24 de la LRESORTE establece que los prestadores de servicios, de radio y televisión están obligados a pagar una contribución por la difusión de imágenes o sonidos dentro del territorio nacional, cuya base imponible estará constituida por los ingresos brutos causados trimestralmente y provenientes de la actividad gravada.³⁸ Si bien la contribución recae sobre los ingresos brutos, el

los desarrollos anteriores, lo cierto es que, por un lado, se materializa un patente divorcio conceptual entre el hecho imponible (realización de actividades económicas) y los conceptos de diferencias cambiarias, intereses, dividendos, etc., que se pretenden incluir dentro de la base imponible de la LOCTI/2022, precisamente porque como fuera planteado, tales ingresos no se generan como consecuencia de la realización de actividad económica alguna del contribuyente -teniendo en cuenta la excepción apuntada sobre las actividades económicas de naturaleza financiera-, que es el aspecto material del hecho imponible de esta contribución. A otras voces: los pretendidos conceptos señalados no encuentran su causa en el desarrollo de la actividad económica gravada, de ahí que, al ubicarse fuera del ámbito cualitativo de la hipótesis de incidencia del hecho generador, necesariamente también se encuentran al margen del ámbito cuantitativo de su base de cálculo.»

Ver Serviliano Abache Carvajal, «Falseamiento determinativo y desconfiguración del tributo. El caso de la Providencia No. 015-047/2021 del FONACIT y la Reforma de la LOCTI/2022», en *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*. (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Editorial Jurídica Venezolana, 2023), p. 1292.

³⁷ «(...) no podrían formar parte de la base imponible conceptos tales como los ingresos por diferenciales cambiarios, intereses, dividendos y colocación de bonos, ya que sólo podrían serlo, en la medida que provengan de la realización de la actividad económica que constituye el hecho generador de la obligación tributaria y en otros casos, simplemente no podrían formar parte de la base imponible de ninguna manera.

(...) En efecto, del concepto de ingreso bruto contenido en el citado artículo 31 de la Ley, algunos elementos no provienen de la realización de actividad económica alguna, tal es el caso de los diferenciales cambiarios, intereses y dividendos. El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra actividad de la siguiente manera: “Facultad de obrar. Diligencia, eficacia. Prontitud en el obrar. Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”. De la definición, queda claro lo que parece obvio, que actividad significa obrar, en este orden de ideas, implica en el caso concreto, la realización de las actividades económicas descritas en el mismo artículo 31 de la LOCTI 2022; por tanto, todo ingreso que no provenga de la realización de dichas actividades, debe quedar fuera de la base imponible del aporte. (...)»

Dupouy Mendoza, *Base Imponible ...*, 1229.

³⁸ Venezuela. Ley de Reforma Parcial de la Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos, publicada en Gaceta Oficial No. 39.610 del 7 de febrero de 2011.

artículo claramente reduce el ámbito de aplicación a aquellos ingresos brutos derivados únicamente de la actividad gravada, es decir, la difusión de imágenes o sonidos dentro del territorio nacional. En este sentido, es evidente que la obtención de ganancias cambiarias derivadas de la tenencia de activos en moneda extranjera, no guardan ningún tipo de relación con la actividad descrita en el hecho imponible de la contribución parafiscal previamente descrita.

En consecuencia, consideramos que, para la contribución parafiscal contemplada en la LRESORTE, en principio las ganancias en cambio no pueden formar parte de la base imponible, por cuanto no constituyen la actividad gravada con dicho tributo, ya sean producto de una mera reexpresión contable, o se encuentren disponibles para el contribuyente. Sin embargo, existe el caso de que, en la prestación del servicio descrito, el contribuyente tenga cuentas por cobrar en moneda extranjera cuyo pago sea diferido a un momento posterior. Bajo este supuesto las ganancias cambiarias derivadas de la tenencia de esas cuentas por cobrar en moneda extranjera relacionadas con las actividades descritas en el hecho imponible pudiesen ser gravables con la contribución establecida en la LRESORTE. Sin embargo, el único caso en que procedería dicha gravabilidad sería que se trate de ganancias efectivamente percibidas al momento del pago de la cuenta por cobrar, momento en que se produce una alteración patrimonial definitiva para el contribuyente. La sola exigibilidad de la cuenta por cobrar no sería suficiente para considerarla gravable bajo esta contribución parafiscal.

2. Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL)

La LOTEL contempla varias contribuciones parafiscales aplicables a los distintos operadores del sector:

- Fondo de Servicio Universal (FSU): El aporte al FSU recae sobre los ingresos brutos del trimestre anterior, de los operadores de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, eximiendo de su pago a los prestadores de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta únicamente por los ingresos brutos obtenidos por dichas actividades. La finalidad de esta contribución es procurar recursos para financiar gastos preestablecidos y administrado por la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL).³⁹

El artículo 24 de la LRESORTE establece: Los prestadores de servicios, de radio y televisión, ya sean personas jurídicas o naturales, sociedades accidentales, irregulares o de hecho, con prescindencia de su domicilio o nacionalidad, pagarán una contribución parafiscal por la difusión de imágenes o sonidos realizadas dentro del territorio nacional. El producto de esta contribución parafiscal estará destinado al Fondo de Responsabilidad Social, y la base imponible de la misma, estará constituida por los ingresos brutos causados trimestralmente y provenientes de la respectiva actividad gravada (...).

³⁹ Venezuela. Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en Gaceta Oficial No. 39.610 del 7 de febrero de 2011.

- Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (FIDT): El aporte al FIDT recae sobre los ingresos brutos del trimestre anterior, de los prestadores de servicios de telecomunicaciones o realizadores de actividades de telecomunicaciones. La finalidad de la contribución es garantizar el financiamiento de la investigación y desarrollo del sector de las telecomunicaciones.⁴⁰
- Contribución especial de CONATEL: El aporte a CONATEL recae sobre los ingresos brutos derivados de la explotación de la actividad (prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro) correspondientes al trimestre anterior. La finalidad de esta contribución es financiar los gastos operativos de CONATEL.⁴¹

De un análisis conjunto de las contribuciones a primera vista, parecieran tener finalidades distintas, una para el servicio universal, otra para investigación y desarrollo del sector, y el tercero para el financiamiento del organismo regulador. Sin embargo, un análisis más minucioso revela que comparten las características fundamentales de los tributos, lo cual refleja en la práctica el solapamiento de las contribuciones al sector, generando una parafiscalidad exacerbada y desordenada, lo cual no se justifica incluso si son recaudadas por institutos o entes diferentes. Es importante resaltar este tipo de situaciones en las que se encuentran los contribuyentes, quienes, en este sector en específico, están obligados a pagar distintos tributos sobre una misma manifestación de riqueza o actividad, sin una justificación clara para su existencia.

El artículo 150 de la LOTEL establece: Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro deberán aportar al Fondo de Servicio Universal el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos.

El artículo 55 de la LOTEL establece: El Fondo del Servicio Universal de Telecomunicaciones tendrá por finalidad subsidiar los costos de infraestructura necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de servicio universal y a la vez mantener la neutralidad de sus efectos desde el punto de vista de la competencia, según las directrices establecidas en esta Ley y desarrolladas de acuerdo al reglamento respectivo. Mediante reglamento se definirán los costos necesarios a los que alude el presente artículo.

⁴⁰ El artículo 151 de la LOTEL establece: Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones aportarán al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones el medio por ciento (0,50%) de sus ingresos brutos Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (...).

El artículo 64 de la LOTEL establece: El Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones tendrá por finalidad, garantizar el financiamiento de la investigación y desarrollo en el sector de las telecomunicaciones.

⁴¹ El artículo 147 de la LOTEL establece: Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución especial del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento. (...)

El artículo 38 de la LOTEL establece: El patrimonio de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones estará integrado de la siguiente forma:

1. Los ingresos provenientes de su gestión y de la recaudación de los derechos y tributos. (...)

En este caso, todas las contribuciones mencionadas en la LOTEL gravan los ingresos brutos trimestrales de la misma categoría de contribuyentes sin hacer referencia específica al criterio de disponibilidad que le es aplicable a esos ingresos brutos para considerarlos gravables. Considerando que la LOTEL hace referencia específicamente a los ingresos obtenidos por las actividades de telecomunicaciones, consideramos que la posición que más se ajusta al principio de capacidad contributiva y coherencia del sistema tributario es que los únicos ingresos brutos gravables sean aquellos efectivamente percibidos como consecuencia de la actividad gravada. La función principal de las contribuciones parafiscales es financiar a entes autónomos que están relacionados con la actividad de sus contribuyentes. Lo lógico, entonces, es que estos aportes se basen en ingresos de los cuales los contribuyentes dispongan realmente. Cuando la base imponible se determina sobre ingresos ficticios, se fuerza al contribuyente a tener que cubrir el tributo de alguna otra fuente, incluso si no cuenta con los medios para hacerlo.

En consecuencia, consideramos que en principio ninguna de las contribuciones parafiscales descritas en este apartado pudiese gravar las ganancias en cambio de los contribuyentes, por cuanto el hecho relevante es la realización de una actividad asociada al sector de telecomunicaciones y no la obtención de cualquier tipo de renta. Ahora bien, si solo los ingresos derivados de las actividades de telecomunicaciones son gravables, las ganancias cambiarias derivadas de la tenencia de cuentas por cobrar en moneda extranjera relacionadas con las actividades descritas en el hecho imponible pudiesen ser gravables con las contribuciones establecidas en la LOTEL, pero únicamente cuando dichas ganancias sean efectivamente percibidas. En este caso, al igual que en el caso de la LRESORTE, solo serían gravables dichas diferencias en cambio cuando ingresen efectivamente al patrimonio del contribuyente por la extinción del activo en moneda extranjera, por ejemplo, con el pago de una cuenta por cobrar. Reiteramos que no sería suficiente la sola exigibilidad de la cuenta.

iii. Contribución Parafiscal establecida en la Ley Orgánica de Turismo (LOT)

El artículo 52 de la LOT establece una contribución especial por la realización de actividades de prestación de servicios turísticos dentro del territorio nacional «para el financiamiento de la formación turística, la promoción, la construcción y el mantenimiento de la estructura necesaria para el desarrollo sustentable de la actividad turística del país y para el financiamiento del funcionamiento del INATUR».⁴²

⁴² Venezuela. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo, publicado en Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Observamos que esta contribución parafiscal establece como base imponible los ingresos brutos de fuente territorial y los «provenientes de la misma actividad» de fuente extraterritorial. Si bien a simple vista pareciera que esta contribución pretende gravar la totalidad de los ingresos brutos de los contribuyentes sujetos a ella, el agregado «provenientes de la misma actividad» para hacer referencia a los ingresos de fuente extraterritorial, aclara que los ingresos brutos a que se refiere el artículo 52 de la LOT, son solo aquellos obtenidos únicamente por el ejercicio de la actividad de prestación de servicios turísticos. Esta correlación obedece a la vinculación directa que hemos mencionado debe existir entre el hecho y base imponible del tributo, ya que, si la base imponible es el elemento cuantificador del hecho imponible, y el hecho imponible en este caso es la prestación de servicios turísticos, no puede formar la base imponible ningún otro ingreso bruto más que el que sea producto de dicha actividad.

La LOT no contempla un criterio de disponibilidad sobre los ingresos brutos que conforman la base imponible de la contribución especial. En este caso debemos aplicar los principios generales de la tributación que hemos utilizado para los demás tributos tratados en este capítulo. Reiteramos que el único criterio que resulta acorde al principio de capacidad contributiva y de coherencia del sistema tributario es que los ingresos brutos gravables sean aquellos efectivamente percibidos por el contribuyente. Este es el criterio de disponibilidad que le debe ser aplicable a las ganancias en cambio en este caso, de manera que aquellas que sean producto de la sola reexpresión a fines de reporte contable de los activos en moneda extranjera no son directamente gravables con esta contribución. Tampoco lo serán aquellas que no tengan relación alguna con la prestación de servicios turísticos. En nuestra opinión, la única forma en que las ganancias en cambio pudiesen formar parte de la base

El artículo 52 de la LOT establece: Para el financiamiento de la formación turística, la promoción, la construcción y el mantenimiento de la estructura necesaria para el desarrollo sustentable de la actividad turística del país y para el financiamiento del funcionamiento del INATUR, sin perjuicio de las atribuciones tributarias de los municipios, se establece una contribución especial, aplicable al ejercicio de actividades de prestación de servicios turísticos dentro del territorio nacional.

Constituye hecho imponible de esta contribución especial la realización de actividades de servicios turísticos dentro del territorio nacional. El hecho imponible se produce aunque no se hayan cumplido las formalidades y obtenido las autorizaciones para el ejercicio de la actividad, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas a que haya lugar con ocasión del ejercicio ilícito de la actividad turística.

Son sujetos pasivos de esta contribución especial las personas naturales o jurídicas, de derecho público o de derecho privado, que realicen actividades de prestación de servicios turísticos dentro del territorio nacional.

La base imponible de esta contribución especial está conformada por todos los ingresos brutos obtenidos mensualmente por los respectivos sujetos pasivos.

Forman parte de la base imponible de esta contribución los ingresos brutos provenientes de fuente territorial y los provenientes de la misma actividad de fuente extraterritorial.

La alícuota de esta contribución especial es del uno por ciento (1%), la cual será aplicada a la base imponible definida en este artículo. (...)

imponible de la contribución especial establecida en la LOT, es en un caso igual al de las contribuciones especiales del sector de difusión en radio y televisión, así como telecomunicaciones, es decir, (i) que sean producto de la realización de actividades de prestación de servicios turísticos y (ii) que se trate de un ingreso efectivamente percibido por el contribuyente.

iv. Contribuciones Parafiscales establecidas en la Ley de Cinematografía Nacional (LCN)

Como último grupo, encontramos las contribuciones parafiscales establecidas para los contribuyentes dedicados a la cinematografía en el territorio nacional.

- Contribución especial por servicio de televisión de señal abierta con fines comerciales: Esta contribución grava los ingresos brutos de las empresas que presten servicio de televisión de señal abierta con fines comerciales, obtenidos por la venta de espacios para publicidad.⁴³
- Contribución especial por prestación de servicios de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales: Esta contribución grava los ingresos brutos de las empresas, obtenidos de la facturación comercial por suscripción del servicio de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales, sea por cable, satélite o cualquier otra vía.⁴⁴
- Contribución por distribución de obras cinematográficas con fines comerciales: Esta contribución grava los ingresos brutos obtenidos por los distribuidores de obras cinematográficas con fines comerciales, obtenidos por ese rubro, cuando dichos ingresos brutos superen diez mil unidades tributarias (10.000 UT).⁴⁵

⁴³ Venezuela. Ley de la Cinematografía Nacional, publicada en Gaceta Oficial No. 5.789 Extraordinario del 26 de octubre de 2005.

Artículo 51 LCN: Las empresas que presten servicio de televisión de señal abierta con fines comerciales, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine, FONPROCINE, una contribución especial, calculada sobre los ingresos brutos percibidos por la venta de espacios para publicidad, que se liquidará y pagará de forma anual dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho gravable (...)

⁴⁴ El artículo 52 de la LCN establece: Las empresas que presten servicio de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales, sea ésta por cable, por satélite o por cualquier otra vía creada o por crearse, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (FONPROCINE), una contribución especial que se recaudará de la forma siguiente:

Cero coma cincuenta por ciento (0.50%) el primer año de entrada en vigencia de la presente Ley, uno por ciento (1%) el segundo año y uno coma cinco por ciento (1,5%) a partir del tercer año, calculado sobre los ingresos brutos de su facturación comercial por suscripción de ese servicio, que se liquidará y pagará de forma trimestral dentro de los primeros quince días continuos del mes subsiguiente al trimestre en que se produjo el hecho imponible (...).

⁴⁵ El artículo 53 de la LCN establece: Los distribuidores de obras cinematográficas con fines comerciales, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (FONPROCINE) una contribución especial, equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos brutos por ese rubro, exigible de forma anual, dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos siguientes al vencimiento del año respectivo.

- Contribución especial por alquiler o venta de videogramas, discos de video digital, así como cualquier otro sistema de duplicación: Esta contribución grava los ingresos establecidos en la facturación mensual obtenidos por las personas naturales o jurídicas que se dediquen al alquiler o venta de videogramas, discos de video digital, así como cualquier otro sistema de duplicación existente o por existir.⁴⁶
- Contribución especial por la prestación de servicios técnicos, tecnológicos, logísticos o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas en el territorio nacional: Esta contribución grava los ingresos brutos obtenidos por las empresas que se dediquen de forma habitual, con fines de lucro al servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas en el territorio nacional, por la realización de dichas actividades.⁴⁷

En este caso, debemos tratar las contribuciones descritas de forma separada.

En primer lugar, la base imponible de la contribución especial por servicio de televisión de señal abierta con fines comerciales está constituida por los ingresos brutos obtenidos por la venta de espacios para publicidad. Este primer caso reduce la base imponible solo a los ingresos brutos por la venta de espacios de publicidad, y no a la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente. Para este supuesto, ratificamos nuestra posición, bajo la cual solo pueden ser gravables los ingresos brutos efectivamente percibidos producto de la venta de espacios de publicidad, y no simples expectativas de ingresos futuros. En este supuesto se encuadran las ganancias en cambio, siendo gravables con esta contribución únicamente aquellas generadas por la venta de espacios de publicidad que sean efectivamente percibidas por el contribuyente.

La presente disposición no se aplicará a aquellas empresas cuyos ingresos brutos obtenidos en el período fiscal respectivo, no superen las diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.)

⁴⁶ El artículo 54 de la LCN establece: Las personas naturales o jurídicas que se dediquen al alquiler o venta de videogramas, discos de video digital, así como cualquier otro sistema de duplicación existente o por existir, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (FONPROCINE), una contribución especial, equivalente al cinco por ciento (5%) de su facturación mensual, sin afectación del impuesto al valor agregado correspondiente, exigible dentro de los primeros quince días continuos siguientes al mes de la ocurrencia del hecho imponible.

⁴⁷ El artículo 56 de la LCN establece: Las empresas que se dediquen de forma habitual, con fines de lucro al servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas en el territorio nacional, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine, FONPROCINE, una contribución especial, equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos en esas actividades, pagaderos de forma trimestral, dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento del período.

Distinto es el caso de la contribución especial por prestación de servicios de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales, cuya base imponible son los ingresos brutos de las empresas, obtenidos de la facturación comercial por suscripción del servicio.⁴⁸

En este caso, cuando la LCN hace referencia a la «facturación comercial», somos de la opinión de que no se refiere a que la base imponible está constituida por el monto de las facturas emitidas durante el trimestre correspondiente, sino aquel que efectivamente sea pagado durante ese trimestre, aunque no es una interpretación libre de discusión. Consideramos que esta debe ser la interpretación de la norma, por cuanto una interpretación que considere gravable solo el monto establecido en las facturas, sin que necesariamente haya sido efectivamente pagado, conllevaría a que el contribuyente esté obligado a pagar la contribución sin haber recibido los fondos para ello. En este orden de ideas, si entre el momento de emisión de una factura en moneda extranjera y el pago en bolívares de dicha factura en una fecha posterior existe un incremento del monto en bolívares por la fluctuación del tipo de cambio, se genera una diferencia en cambio para el contribuyente, la cual, al ser pagada, se consideraría efectivamente percibida, y, en consecuencia, gravable con esta contribución especial. Reiteramos que, en este caso, la simple tenencia de esa cuenta por cobrar en moneda extranjera generada con la emisión de la factura, y la fluctuación en el equivalente en bolívares no produce un incremento patrimonial por diferencial cambiario gravable hasta tanto la misma sea pagada.

Por su parte, la contribución por distribución de obras cinematográficas con fines comerciales grava los ingresos brutos obtenidos por los distribuidores de obras cinematográficas con fines comerciales, obtenidos únicamente por dicha actividad, cuando superen el umbral mínimo de 10.000 UT.⁴⁹ En este caso, la propia norma limita la base imponible a los ingresos brutos obtenidos únicamente por la actividad sujeta gravamen. De esta manera consideramos igualmente aplicable nuestro ya mencionado criterio de que los ingresos brutos gravable son solo aquellos efectivamente percibidos como contraprestación por la distribución de obras cinematográficas con fines comerciales y que, en el caso de las ganancias en cambio, solo aquellas que representen un incremento patrimonial

⁴⁸ Providencia Administrativa No. 00071, mediante la cual se establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos, publicada en Gaceta Oficial No. 39.795 del 8 de noviembre de 2011.

De conformidad con la normativa vigente sobre la emisión de facturas, los montos determinados en las facturas, tanto mediante máquinas fiscales como en forma libre, son (i) el precio de venta del bien o prestación del servicio, (ii) el Impuesto al Valor Agregado, y (iii) los aquellos montos en adición al precio o remuneración convenidos, descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio.

⁴⁹ Actualmente el umbral es de Bs. 430.000, equivalente aproximadamente a US\$ 1.800. A la fecha de la presente investigación, la Unidad Tributaria es de Bs. 43,00, y, de conformidad con las cifras publicadas por el Banco Central de Venezuela, el tipo de cambio es de Bs. 236.46 por dólar.

definitivo por el ejercicio de la actividad gravada pudiesen eventualmente ser gravables con esta contribución especial.

El caso de la contribución especial por alquiler o venta de videogramas, discos de video digital, así como cualquier otro sistema de duplicación, consideramos que es el mismo de la contribución especial por prestación de servicios de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales. Si bien en esta contribución no se hace referencia a los ingresos brutos, sino solo a la facturación mensual como integrante de la base imponible, en nuestra opinión, la norma se refiere a las facturas que hayan sido efectivamente cobradas durante el mes. En este caso, reiteramos, las diferencias en cambio solo pudiesen ser gravables cuando se trate de una factura en moneda extranjera que al momento del pago represente un incremento patrimonial en bolívares por el aumento del tipo de cambio entre esa fecha y la fecha de emisión de la factura.

Por último, la contribución especial por la prestación de servicios técnicos, tecnológicos, logísticos o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas grava exclusivamente los ingresos brutos obtenidos por las empresas que se dediquen de forma habitual, con fines de lucro a dichas actividades. Si bien esta norma no contempla un momento de disponibilidad de los ingresos brutos, nuevamente la única conclusión acorde con los principios de capacidad contributiva y coherencia del sistema tributario es que solo sean gravables con esta contribución aquellos ingresos brutos efectivamente percibidos por los contribuyentes en ejercicio de la actividad gravada. Este sería el caso de las ganancias en cambio, las cuales solo pudiesen ser gravables en el supuesto en que sean producto de la actividad gravada, y constituyan incrementos patrimoniales definitivos, no una simple reexpresión del valor del activo en moneda extranjera a efectos contables.

5. CONCLUSIONES

El presente trabajo de investigación se propuso analizar la gravabilidad de las diferencias en cambio en el marco de los tributos que recaen sobre los ingresos brutos, para determinar si su inclusión en la base imponible es legítima. A lo largo de la investigación, se ha demostrado que, a pesar de las prácticas de la Administración Tributaria y las reformas legislativas, las diferencias en cambio en principio carecen de la naturaleza jurídica y económica necesaria para ser objeto de estos tributos, salvo en determinados casos y únicamente cuando sean económica y jurídicamente disponibles para el contribuyente. Esta conclusión se fundamenta en los principios constitucionales

relativos a la justa distribución de cargas públicas conforme a la capacidad contributiva, la coherencia del sistema tributario, la legalidad tributaria y la no confiscación.

Habiendo analizado los distintos tributos cuya base imponible son los ingresos brutos, a continuación, se presentan las principales conclusiones de este estudio:

- En el sistema tributario venezolano, los principios constitucionales actúan como pilares fundamentales para garantizar la equidad y racionalidad de los tributos. Los principios de justa distribución de cargas públicas según la capacidad contributiva, coherencia, legalidad y no confiscación aseguran que la imposición fiscal recaiga sobre manifestaciones reales de riqueza y no sobre ganancias ficticias. Los tributos deben ser proporcionales a la capacidad económica efectiva del contribuyente y evitar que las cargas tributarias excedan su viabilidad financiera o productiva. La aplicación de estos principios está estrechamente ligada al concepto de disponibilidad del ingreso, ya que solo gravando las ganancias que el contribuyente ha percibido efectivamente y de las cuales puede realmente disponer, evita que se graven ingresos que, en la práctica, no existen y no constituyen un medidor objetivo de capacidad contributiva.
- El principio de legalidad tributaria exige que los cinco elementos que conforman los tributos deben estar establecidos en una ley formal. Específicamente existe una relación esencial entre el hecho imponible (el evento que genera la obligación tributaria) y la base imponible (el monto sobre el que se calcula el tributo). Esta relación asegura que el tributo recaiga sobre ingresos verdaderamente representativos de capacidad contributiva.
- La legislación venezolana obliga a los contribuyentes a llevar su contabilidad en bolívares. Las diferencias en cambio son el resultado de la reexpresión en bolívares de activos y pasivos denominados en moneda extranjera a efectos de cumplir con dicha obligación de reporte de la información contable.
- El Impuesto sobre la Renta es el tributo en el que tradicionalmente se ha desarrollado el tratamiento que debe otorgarse a las diferencias en cambio. Desde la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015 existe un debate respecto de la norma que regula la disponibilidad de las diferencias en cambio como condición de su gravabilidad o deducibilidad, generado por la exclusión de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajuste por inflación. Este debate ha derivado en tres posturas principales: (i) que las normas del

sistema de ajuste por inflación -específicamente el artículo 186 de la Ley de Impuesto sobre la Renta- son igualmente aplicables a los sujetos pasivos especiales por cuanto el mismo es obligatorio para la determinación del enriquecimiento neto, y las diferencias en cambio son partidas monetarias que por su naturaleza no están sujetas al ajuste por inflación; (ii) que el criterio aplicable es la norma general de disponibilidad con base a su causación establecido en el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y (iii) que primero se debe aplicar el artículo 186 para verificar la realización de la diferencia cambiaria (momento en el cuál es exigible, cobrada o pagada), y posteriormente se debe analizar la disponibilidad del ingreso, lo cual determina en definitiva su gravabilidad.

- Tras analizar individualmente los distintos tributos comprendidos en este trabajo, concluimos lo siguiente:
 - o Impuesto sobre Actividades Económicas: Este impuesto grava los ingresos brutos obtenidos por la realización de una actividad económica industrial, comercial o de servicios, de manera habitual, lucrativa e independiente en la jurisdicción de un municipio. La ganancia derivada de una fluctuación cambiaria no constituye, por sí misma, una actividad económica ni un ingreso efectivamente percibido; es un efecto contable que no implica una operación mercantil o la prestación de un servicio. Por lo tanto, solo puede formar parte de la base imponible de un tributo que grava los proventos de una actividad económica, cuando sea consecuencia directa del giro comercial habitual del contribuyente y siempre y cuando dicho ingreso se encuentre efectivamente percibido.
 - o Contribución establecida en la LOCTI: El Aporte LOCTI delimita como base imponible los ingresos brutos anuales percibidos en la realización de una actividad económica. La reforma de 2022 incluyó de forma expresa los ingresos por diferencial cambiario en los ingresos brutos sujetos al pago de la contribución. Consideramos que esta inclusión es ilegítima porque rompe con el nexo imperativo entre el hecho imponible (la actividad económica) y la base imponible de la contribución. Las ganancias en cambio que resultan de una simple reexpresión contable son incompatibles con la naturaleza de la contribución, que grava únicamente el producto de la actividad económica efectivamente realizada. Así, la cuantificación económica del hecho imponible de esta contribución no puede estar representado por ganancias ficticias. Sin embargo, considerando la aplicación de la reforma de 2022, excepcionalmente serían gravables

las ganancias en cambio cuando el ingreso generado haya sido efectivamente percibido como consecuencia directa de la actividad económica del contribuyente.

- Contribución establecida en la LRESORTE: Esta contribución grava exclusivamente los ingresos brutos causados trimestralmente en las actividades de difusión mediante radio y televisión. En principio, la obtención de ganancias en cambio no guarda relación con la actividad descrita en el hecho imponible, por lo que no serían gravables, aun cuando hayan sido efectivamente percibidas. Sin embargo, existe un caso en que, como resultado de la prestación del servicio, el contribuyente obtenga ganancias en cambio producto del pago diferido de una cuenta por cobrar a un trimestre posterior al determinado en la base imponible. En dicho caso, de forma excepcional pudiesen ser gravables las ganancias en cambio obtenidas, en cuanto se encuentren disponibles para el contribuyente por haber sido efectivamente percibidas.
- Contribuciones especiales establecidas en la LOTEL: Las contribuciones pagaderas al FSU, el FIDT y a CONATEL gravan los ingresos brutos de los contribuyentes obtenidos en la realización de las actividades de telecomunicaciones. En este caso, en principio ninguna de las contribuciones pudiese gravar las ganancias en cambio por cuanto no guardan relación con la actividad gravada. Sin embargo, de forma análoga al caso de la contribución establecida en la LRESORTE, cuando en el ejercicio de la actividad gravada se originen cuentas por cobrar en moneda extranjera, las ganancias cambiarias derivadas de la tenencia de dichas cuentas pudiesen ser gravables con las distintas contribuciones contempladas en la LOTEL, siempre y cuando se encuentren efectivamente disponibles para el contribuyente.
- Contribución especial establecida en la LOT: De igual forma, la base imponible de esta contribución se limita a los ingresos brutos de la prestación de servicios turísticos. En consecuencia, de manera similar a los otros casos mencionados, en principio las ganancias en cambio no pudiesen ser gravables con la contribución especial por no guardar relación con el hecho imponible descrito. Sin embargo, en casos excepcionales, solo las ganancias en cambio provenientes directamente de dicha actividad y que representen una alteración patrimonial definitiva podrían ser consideradas gravables.
- Contribuciones especiales establecidas en la LCN: Si bien cada contribución establecida en la LCN posee una base imponible específica, todas exigen en general que los

ingresos sean efectivamente percibidos y guarden relación directa con la actividad gravada. Excepcionalmente, las diferencias en cambio solo podrían gravarse cuando se generen en el marco de tales actividades y representen un enriquecimiento real. Particularmente en el caso de la contribución de televisión por suscripción, la base imponible está constituida por la facturación comercial, la cual, en nuestra opinión se refiere a los montos efectivamente cobrados. En este supuesto, cuando la factura esté denominada en moneda extranjera y al momento de su pago exista un incremento del monto en bolívares por la fluctuación del tipo de cambio, una vez pagada constituiría una ganancia en cambio efectivamente percibida y gravable con dicha contribución.

En conclusión, la investigación confirma que las ganancias en cambio producto de la simple reexpresión contable de activos en moneda extranjera no son susceptibles de ser gravadas por tributos cuya base imponible son los ingresos brutos por cuanto no representan un medidor objetivo de capacidad contributiva. Las ganancias en cambio solo pudiesen ser gravables en casos excepcionales, y cuando (i) tengan relación directa con el hecho imponible del tributo, y (ii) se encuentren efectivamente disponibles para el contribuyente, por representar una alteración patrimonial definitiva. Gravar cualquier ganancia en cambio que no cumpla con los requisitos expuestos vulneraría los principios fundamentales del derecho tributario como la capacidad contributiva, la coherencia del sistema tributario y el principio de no confiscación, ya que la carga tributaria recaería sobre ganancias ficticias e inexistentes, que no representan una medida real de riqueza y capacidad de sustentar las cargas públicas.

6. BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

ABACHE CARVAJAL, Serviliano. *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2019.

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Falseamiento determinativo y desconfiguración del tributo. El caso de la Providencia No. 015-047/2021 del FONACIT y la Reforma de la LOCTI/2022». En *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*, Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, 2023.

ANDRADE CIFUENTES, Ignacio Julio, «La Incidencia Tributaria de la Regulación Prudencial Bancaria. Caso de Estudio: Las Normas Prudenciales sobre la Revaluación de Activos en las Instituciones Bancarias». En *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*, Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, 2023.

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, *Distopía Parafiscal en la Venezuela del Siglo XXI*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, 2023.

CASTILLO CARVAJAL, Juan Carlos. «Disponibilidad de la Renta (Tema: El Impuesto sobre la Renta)». En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo II, Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013.

DUPOUY MENDOZA, Elvira, «Base Imponible de la Contribución Establecida en la LOCTI, Un caso de Incongruencia e Injusta Imposición». En *Libro Homenaje Dr. Humberto Romero Muci*, Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, 2023.

FRAGA PITTALUGA, Luis, *La defensa del contribuyente*, Prólogo: Humberto Romero Muci, Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales Colección Estudios No. 130, Editorial Jurídica Venezolana International, 2021.

HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán>*, Madrid: Marcial Pons, 1998.

JRAIGE, Jorge, «Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias». En *70 años del impuesto sobre la renta en Venezuela en*

homenaje al Dr. Armando Montilla. Memorias de la XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013.

MOUCHARFIECH, David, «Noción General, naturaleza jurídica y clasificación jurídica (Tema V: Los Tributos)». En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, Tomo I. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013.

ROMERO-MUCI, Humberto, «La disfunción del bolívar y la dolarización de facto de la economía». En *Libro Homenaje al Doctor Luis Cova Arria*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2020.

ROMERO-MUCI, Humberto, «El establecimiento permanente como criterio de vinculación territorial del poder tributario municipal en el impuesto sobre patente de industria y comercio». En *Revista de Derecho Tributario No. 82*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1999.

ROMERO-MUCI, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936 – 1996)*, Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 1997.

Normas

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicado en Gaceta Oficial No. 36.860 del 30 de diciembre de 1999.

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

Decreto No. 2.179, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Reforma de la Ley del Banco Central de Venezuela, publicado en Gaceta Oficial No. 6.211 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

Decreto No. 2.163, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

Decreto No. 1.441, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo, publicado en Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial No. 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

Ley Orgánica de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en Gaceta Oficial No. 6.693 Extraordinario del 01 de abril de 2022.

Ley de Reforma Parcial de la Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos, publicada en Gaceta Oficial No. 39.610 del 7 de febrero de 2011.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en Gaceta Oficial No. 39.610 del 7 de febrero de 2011.

Ley de la Cinematografía Nacional, publicada en Gaceta Oficial No. 5.789 Extraordinario del 26 de octubre de 2005.

Decreto No. 2.507, mediante el cual se dicta el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Providencia Administrativa No. 00071, mediante la cual se establece las Normas Generales de Emisión de Facturas y Otros Documentos, publicada en Gaceta Oficial No. 39.795 del 8 de noviembre de 2011

Providencia Administrativa No. SNAT/2023/00005, Sobre Sujetos Pasivos Especiales, publicada en Gaceta Oficial No. 42.588 del 14 de marzo de 2023.

Norma Internacional de contabilidad No. 21 versión noviembre 2024. IFRS Foundation. Párrafo 8.

Fuentes electrónicas

Banco Central de Venezuela. «Variaciones del Índice Nacional de Precios al Consumidor». Consultada en: <https://www.bcv.org.ve/estadisticas/consumidor>

Sentencias

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 1505 del 5 de julio de 2003. Caso: ***Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas, acción de amparo.*** Consultada en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/1505-050603-03-0124%20.HTM>

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 1.397 del 21 de noviembre de 2000. Caso: ***Heberto Contreras Cuenca, acción de nulidad contra el encabezamiento del***

artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Consultada en:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/1397-211100-00-1557%20.HTM>

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 01928 del 27 de julio de 2006. Caso: **Inversiones Mukaren, C.A.** Consultada en:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/01928-270706-2006-0823.HTM>

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 278 del 20 de abril de 2014. Caso: **Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar.** Consultada en:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML>

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 728 del 20 de junio de 2018. Caso: **Banco del Caribe, C.A. Banco Universal.** Consultada en:
<https://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/212238-00728-20618-2018-2017-0644.HTML>

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia No. 693 del 14 de julio de 2010. Caso: **Arrendadora Mercantil, C.A.** Consultada en:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00693-14710-2010-1999-16407.HTML>

Sentencia de la Sala Político Administrativa No. 3385 del 26 de mayo de 2005. Caso: **Banco Industrial de Venezuela, C.A.** Consultada en:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/03385-260505-2003-0448.HTM>