

Los Estados solo pueden recaudar el impuesto por salida al exterior si la Ley Estadal grava expresamente la salida al exterior como un presupuesto normativo que tipifica el tributo

0176

Los Estados solo pueden recaudar el impuesto por salida al exterior si la Ley Estadal grava expresamente la salida al exterior como un presupuesto normativo que tipifica el tributo

Expediente: 2010-0633

Sentencia: 00089

Tribunal Supremo de Justicia

Sala Político Administrativa

Magistrado Ponente: EVELYN

MARRERO ORTIZ

Fecha: 08/02/2012

Partes: FISCO NACIONAL vs. AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.
Objeto: apelación ejercida por el **FISCO NACIONAL** contra la sentencia Nro. 126/2007 dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de julio de 2007, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar en fecha 16 de enero de 2006 por la sociedad de comercio **AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.**, inscrita ante el Registro Mercantil Quinto de la Circunscripción Judicial del entonces Distrito Federal y Estado Miranda el 14 de noviembre de 1996, bajo el Nro. 53, Tomo 73-A-Qto.
Decisión: Declara 1. **PARCIALMENTE CON LUGAR** el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 126/2007, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de julio de 2007, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar en fecha 16 de enero de 2006 por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil **AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.** En consecuencia: 1.1- Se **REVOCA** del mencionado fallo el pronunciamiento según el cual el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no tiene competencia para recaudar el impuesto de salida al exterior percibido por la sociedad mercantil Aeropostal Alas de Venezuela, C.A. en el Estado Zulia, así como lo atinente a las costas procesales. 1.2- Se **CONFIRMA** la sentencia dictada por el Juez de la causa en relativo a la nulidad absoluta de los actos administrativos impugnados por ausencia total del procedimiento legalmente establecido. 2. **CON LUGAR** el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de amparo cautelar contra las *Resoluciones* identificadas con letras y números *GCE/DR/CT/2005/514* y *GCE/DR/CT/2005/597* de fechas 27 de enero y 2 de febrero de 2005, ambas

notificadas el 4 de marzo del mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), las cuales se **ANULAN**, en consecuencia, queda sin efecto la sentencia interlocutoria de fecha 19 de enero de 2007, a través de la cual el Tribunal de la causa declaró con lugar la pretensión de amparo cautelar.

“(Omissis...)”

Corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la apelación ejercida por la representación judicial del Fisco Nacional contra la sentencia definitiva Nro. 126/2007 de fecha 27 de julio de 2007, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar en fecha 16 de enero de 2006, por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.

En virtud de la declaratoria contenida en la sentencia apelada, así como del examen de las objeciones formuladas en su contra por la representación fiscal, se observa que la controversia planteada en la causa bajo análisis se circunscribe a verificar: (i) si el fallo apelado incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho, al señalar que el Poder Nacional no tiene competencia para recaudar el impuesto de salida al exterior, y (ii) si la recurrida se encuentra afectada del vicio de falso supuesto de hecho por considerar que hubo ausencia del procedimiento legalmente establecido en el artículo 188 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001.

1. Falso Supuesto de Derecho

A fin de resolver el alegato vin-

culado al vicio de falso supuesto de derecho, pasa esta Sala a determinar si durante los ejercicios fiscales objeto de estudio, la Administración Tributaria del Estado Zulia era competente para recaudar el tributo de salida al exterior, o si por el contrario, - tal como lo sostiene la representación judicial del Fisco Nacional- esa potestad le correspondía al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

En atención a lo indicado, esta Alzada estima necesario referir lo establecido por la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal, respecto a que cuando un Estado de la Federación haya creado su propia Ley de Timbre Fiscal, ésta debe aplicarse preferentemente a la Ley Nacional que trate sobre el mismo tributo, pues conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la competencia para crear, organizar, recaudar, controlar y administrar este ramo tributario, corresponde a esas entidades político-territoriales en la medida en que ellas asuman la competencia a través de su respectiva Ley Estatal. (*vid.* sentencia de la Sala Constitucional Nro. 572 del 18 de marzo de 2003, caso: *Rodolfo Plaz Abreu y otros*).

En este orden de ideas, sin perjuicio de la competencia de los Consejos Legislativos para dictar leyes en materia de timbre fiscal, el poder tributario estatal está limitado por el

principio de legalidad tributaria, que se fundamenta en lo establecido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que prevé:

“Artículo 317

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio”.

Ahora bien, este principio de rango constitucional se encuentra desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2001, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 3

Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

- 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo;*
- 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto;*
- 3. Autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales; y*
- 4. Las demás materias que le sean remitidas por este Código”.*

De las normas precedentemente transcritas se aprecia, que sólo a la Ley corresponde la creación, modifi-

cación o extinción de los tributos y que, además, sólo la ley puede establecer los elementos cuantitativos y cualitativos que integran la relación jurídico tributaria, tales como: sujeto activo (acreedor), sujeto pasivo (deudor), base de cálculo o base imponible, alícuota impositiva, así como el hecho (acción o hecho objetivo de la vida común) y la materia imponible (sobre la cual recae el tributo, tales como: la renta, patrimonio hereditario, la actividad económica, entre otros).

En armonía con lo anterior, el artículo 36 del Código Orgánico Tributario de 2001 define el hecho imponible de la siguiente forma:

“Artículo 36

El hecho imponible es el supuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En relación con la norma transcrita, se debe precisar que el supuesto normativo tipifica el respectivo tributo y, con la ocurrencia del hecho imponible, surge la relación “entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos” (artículo 13 del citado Código), siendo necesario que en la oportunidad de determinar y cuantificar la obligación fiscal, se establezcan con exactitud los elementos que conforman el tributo. (vid. sentencia de la Sala Político- Administrativa Nro. 1.624 de fecha 22 de octubre de 2003, caso: *Banco Caracas, C.A., Banco Universal*, ratificada en sentencia de la misma Sala Nro. 2.529 del 15 de noviembre de

2006, caso: *Banco Mercantil, C.A., S.A.C.A.*).

Bajo las anteriores premisas, el artículo 29 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley de Timbre Fiscal publicado en la Gaceta Oficial Extraordinario Nro. 5.391 de fecha 22 de octubre de 1999, reimpreso por error material en la Gaceta Oficial Nro. 5.416 del 22 de diciembre de 1999, creó el impuesto de timbre fiscal como a continuación se expresa:

“Artículo 29

Se establece un impuesto de Una Unidad Tributaria (1 U.T.), que pagará:

- a. *Toda persona que viaje en condición de pasajero al exterior (...)*”.

La norma antes transcrita fue dictada bajo la vigencia de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, la cual en su artículo 136, numeral 8 atribuía al Poder Nacional la organización, recaudación y control de los impuestos y tasas por concepto de timbre fiscal.

Ahora bien, fue con base en el artículo 137 del Texto Constitucional comentado (1961) que la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nro. 4.153 Extraordinario del 28 de diciembre de 1989), en su artículo 11, ordinales 1° y 5°, transfirió a los Estados la competencia exclusiva en materia de organización, recaudación, control y administración del papel sellado, así como la dirección y mantenimiento de Puertos y Aeropuertos Públicos de uso comercial.

Igual relevancia comporta para el tema bajo análisis el Parágrafo Único del referido artículo 11 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público de 1989, el cual prevé:

“Artículo 11

(...)

Parágrafo Único: Hasta tanto los Estados asuman estas competencias por ley especial, dictada por las respectivas Asambleas Legislativas, se mantendrá vigente el régimen legal existente en la actualidad”.

Cabe destacar que la norma ahora examinada conservó su contenido en la Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, publicada el 14 de agosto de 2003 en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.753, aplicable al presente caso en razón del tiempo.

En este sentido, el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, estableció entre las competencias del Poder Público Nacional la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco;

entendiéndose como **excepción** la que se contrae a la “*creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas*”, que queda atribuida de forma exclusiva a los Estados, de acuerdo a lo previsto en el numeral 7 del artículo 164 del Texto Fundamental.

Por su parte, la Disposición Transitoria Décima Tercera constitucional establece que hasta tanto los Estados asuman por ley estatal las competencias referidas en el numeral 7 del artículo 164 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se mantendrá vigente el régimen actual previsto en la Ley de Timbre Fiscal de 1999.

Conforme al devenir constitucional y legal antes descrito, observa esta Sala que no se incluyó en el artículo 156 de la vigente Carta Magna alguna norma que permita considerar que el poder para crear y recaudar tributos en materia de timbre fiscal sigue siendo, como lo fue bajo la vigencia de la Constitución de 1961, exclusiva del Poder Nacional.

Al contrario, conforme al numeral 7 del artículo 164 del mismo Texto Fundamental se aprecia la intención del constituyente de atribuir de manera exclusiva a los Estados, la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbre y estampillas; y de acuerdo al numeral 3 del artículo 167 de la propia Constitución, se insiste sobre este aspecto al establecerse que forman parte de los ingresos estatales “*el producto de lo recaudado por concepto de ventas de especies fiscales*”.

No obstante lo indicado, no pasa

inadvertido para esta Alzada que conforme a lo establecido en la mencionada Disposición Transitoria Décimo Tercera, hasta tanto los Estados asuman por ley las competencias a que hace referencia dicho numeral 7 del artículo 164, se mantendrá vigente el régimen actual que, para el momento cuando entró en vigencia la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, era la mencionada Ley de Timbre Fiscal de 1999.

De esta manera, tal como lo ha sostenido la Sala Constitucional en sentencia Nro. 572 del 18 de marzo de 2003, caso: *Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas*, la Ley de Timbre Fiscal irá perdiendo aplicación nacional en aquellas materias en las que los Estados creen mediante sus propias normas de timbre fiscal los impuestos y tasas que antes eran competencia exclusiva del Poder Nacional.

Circunscrito el anterior análisis al caso de autos, esta Sala Político-Administrativa observa que el Juez de la causa, afirmó en la sentencia apelada que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no era competente para emitir las Resoluciones impugnadas, toda vez que “*sólo basta la entrada en vigencia de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Zulia en el año 2001, para que se considere asumida plenamente la competencia para recaudar el “Impuesto de Salida al Exterior”*”.

La conclusión a la que ha llegado el Juez de mérito, debe ser analizada a la luz de lo establecido por la Sala Constitucional en su sentencia del 30

de abril de 2003, al resolver un recurso de colisión entre las disposiciones contenidas en el artículo 29 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley de Timbre Fiscal de 1999 y el artículo 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas de 2002, que establecen simultáneamente y en un mismo territorio la obligación de pagar el impuesto de salida del país a favor de dos (2) Administraciones Tributarias distintas. La Sala Constitucional entonces afirmó: “*la legislación nacional -como la Ley de Timbre Fiscal de 1999- no pierde vigencia, hasta que no haya una asunción total de ese poder a nivel regional por tanto, todo tributo previsto en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal que haya sido recogido por la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas será de aplicación preferente*”, lo cual debe ser interpretado en armonía con el principio constitucional de legalidad tributaria que impone a partir de la Ley, la necesidad de precisar los elementos constitutivos del tributo, tal como lo establece el artículo 317 de la Constitución vigente como los artículos 3, 13 y 36 del Código Orgánico Tributario de 2001. (Subrayados y agregado de esta Sala Político-Administrativa). (vid. fallo de la Sala Constitucional Nro. 978 del 30 de abril de 2003, caso: *Bolívar Banco Universal C.A.*).

Y, concretamente, sobre la facultad que tienen los Estados de ejercer su poder tributario creado en la Constitución de 1999 en materia de timbre fiscal, la misma sentencia que se comenta expresó:

“(...) Se permite, pues, tanto la

vigencia absoluta de la ley nacional, como su progresiva pérdida de vigencia, en la medida en que las entidades federales asuman su nueva potestad, como ha sido el caso de autos, o como hubo de precisar esta Sala respecto del Estado Miranda, con ocasión del recurso de colisión resuelto por el fallo del 30 de abril de 2003.

De esta manera, el mencionado artículo 164, numeral 7, organiza al Poder Estatal y le atribuye de manera directa y exclusiva la competencia (potestad de dictar normas) para crear, organizar, recaudar, controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas. Esa competencia no fue atribuida a la República en ninguno de los muchos numerales del artículo 156 de la Constitución, como sí lo hacía el numeral 8 del artículo 136 del Texto de 1961, que consagró como una de las competencias tributarias originarias del Poder Nacional la organización, recaudación y control del ramo del timbre fiscal, la cual llegó, sin embargo, a ser parcialmente transferida a los Estados por la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, de diciembre de 1989.

Como complemento de lo anterior, el mencionado artículo 167, numeral 3, establece los ingresos de los Estados y contempla entre ellos el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales, lo cual quiere decir, en interpretación de esta Sala, que los recursos provenientes del cobro o recaudación por concepto de

cumplimiento de las obligaciones tributarias de timbre fiscal establecidas en la ley, derivado de la asunción por parte de los Estados de los ramos de estampillas (timbre móvil) y de papel sellado (timbre fijo), también son fuente de ingresos para los Estados que asuman la competencia tributaria que les asigna el artículo 164, numeral 7, de la vigente Constitución.

Ahora, a fin de evitar vacíos o contradicciones en el proceso de asunción por parte de los Estados de la competencia prevista en el artículo 164, numeral 7, de la Constitución, la también citada Disposición Transitoria Décimotercera establece que hasta tanto los Estados asuman por ley estatal las competencias sobre timbre fiscal, se mantendrá el régimen vigente.

(...)

Por todo lo expuesto, esta Sala juzga que la inequívoca intención del constituyente de 1999 fue atribuir de manera originaria a los Estados de la Federación tanto el poder de crear como el poder de recaudar tributos en materia de timbre fiscal, a fin de dotar a dichas entidades político-territoriales de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos, cuya prestación les ha sido encomendada por la propia Constitución o las leyes (...).

(...)

En definitiva, esta Sala reco-

noce que existe colisión entre las normas tributarias contenidas en el artículo 29 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal y el artículo 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas, en la medida que ambos, dictados con apego a la normativa constitucional vigente en cada una de las oportunidades de su publicación, regulan un mismo supuesto de hecho de forma contradictoria entre sí, al establecer, en cabeza de un mismo sujeto de derecho la obligación de observar al mismo tiempo dos conductas jurídicas distintas (pagar el mismo impuesto a dos Administraciones Tributarias), cada vez que se verifique el mismo hecho imponible (la salida del país), siendo que la obediencia de una de ellas implica irremediablemente la violación o inobservancia de las otras dos conductas exigidas por el ordenamiento vigente. Así se declara.

(...)

Además, como se ha declarado ya en el citado fallo del 30 de abril de 2003, es incorrecto por razones de técnica jurídica declarar en casos de colisión de normas legales que una de ellas ha sido derogada por otra, salvo que exista en alguno de los instrumentos que las contienen una cláusula derogatoria expresa (caso en el cual no habría colisión alguna). En realidad, lo acertado es resolver la colisión considerando que una norma desplaza o prevalece en su aplicación a la otra, haciéndola ineficaz, pues como ha sido señalado 'la técnica de la prevalen-

cia o del desplazamiento del Derecho estatal en este punto es una técnica flexibilizadora, que resuelve con simplicidad el problema de las oscilaciones de los límites divisorios de las dos competencias, oscilaciones que son, en cierto modo, la respiración del sistema, que hay que facilitar y no entorpecer con la rigidez de un criterio abrogatorio. (Eduardo García de Enterría, *Estudios sobre Autonomías Territoriales*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 319-320).

Precisado lo anterior, en atención a las normas contenidas en los artículos 164, numeral 7, 167, numeral 3, y la Disposición Transitoria Décimotercera de la Constitución, esta Sala declara que el artículo 44 de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas, prevalece y desplaza a la norma tributaria contenida en el artículo 29 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, que es el aspecto concreto planteado a esta Sala.

Asimismo, declara que todo tributo previsto en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal que haya sido recogido por la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas será de aplicación preferente, por lo que los sujetos obligados por las normas respectivas deberán satisfacer éstos y no aquéllos, con el consecuente deber del Poder Nacional de respetar esa transferencia, amparada por la Constitución, sin perjuicio de las normas legales nacionales de armonización tributaria y sobre la hacienda pública estatal, pendientes de sanción, y sin perjuicio también de las reglas transitorias previstas por esta

propia Sala en el fallo del 30 de abril de 2003. Así se declara(...). (Destacado de la Sala). (vid. sentencia Nro. 1664 del 17 de junio de 2003, dictada por la Sala Constitucional, caso: *British Airways P.L.C.*)

En términos similares, en sentencias Nros. 572 y 2.322 del 18 de marzo de 2003 y 14 de diciembre de 2006, casos: *Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas y Procuradora General de la República, respectivamente*, la Sala Constitucional ratificó el anterior criterio de la manera siguiente: *“que el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal perderá progresivamente su vigencia en aquellas materias en las que los Estados y el Distrito Metropolitano creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal (...) tasas por concepto de servicios públicos que eran competencia del Poder Nacional”*.

En armonía con lo expresado, esta Sala Político-Administrativa en sentencia Nro. 02355 de fecha 27 de abril de 2005, caso: *Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.*, ratificó que la competencia para crear y recaudar el impuesto de timbre fiscal efectivamente corresponde a los Estados, conforme a lo previsto en el artículo 164, numeral 7, en concordancia con el artículo 167, numeral 3 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Ahora bien, del análisis efectuado por esta Alzada a los criterios jurisprudenciales antes referidos se pudo constatar que la Administración Tributaria Regional, puede ejercer su

potestad tributaria en materia de timbre fiscal respecto al “Impuesto de Salida al Exterior” en tanto la ley estatal establezca el supuesto normativo que da lugar al hecho imponible, conforme a lo establecido en los artículos 3, 13 y 36 del Código Orgánico Tributario de 2001.

En este orden de ideas, corresponde a esta Sala determinar si conforme al principio de legalidad tributaria y, de acuerdo a lo establecido en el Parágrafo Único del artículo 11 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público de 2003, el Estado Zulia a través de su Ley de Timbre Fiscal del 13 de febrero de 2001, asumió la competencia para recaudar el impuesto de salida al exterior, de acuerdo a lo previsto en el numeral 7 del artículo 164 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Al respecto, observa esta Sala que la Ley de Timbre Fiscal Estatal de 2001 contempla lo siguiente:

“Artículo 1

La presente Ley tiene por objeto la asunción total y permanente por el Estado Zulia de la renta de Timbre Fiscal; y la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado y estampillas”.

“Artículo 2

La renta de Timbre Fiscal comprende los siguientes ingresos:

1. *El de estampillas, constituido por el tributo recaudable por timbres móviles u otros medios previstos en esta Ley para los actos,*

documentos o solicitudes que se otorguen en jurisdicción del Estado Zulia; y

2. *El papel sellado constituido, por el tributo recaudable mediante timbre fijo por los actos escritos realizados en jurisdicción del Estado Zulia ante sus autoridades, dependencias administrativas y entes descentralizados. (...).”.*

“Artículo 4

Constituyen hechos imponibles, la realización de actos, prestaciones de servicios y el otorgamiento, emisión y expedición de los documentos previstos en la presente Ley, como resultado de la actividad o servicios prestados por las dependencias públicas; así como también, la realización o formalización de los actos, contratos u operaciones a que se refiera esta Ley”

“Artículo 5

Los atributos a que se refieren los artículos 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21 de esta Ley se causaran y se hacen exigibles simultáneamente con la expedición del documento o realización del acto gravado.»

“Artículo 6

Los hechos imponibles previstos en esta Ley, serán gravados siempre que se efectúen dentro del territorio del Estado Zulia.»

“Artículo 7

El ramo de estampillas queda integrado por el producto de:

1. *Las tasas establecidas en los artículos 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21 .*

2. *Otros tributos y servicios estatales que, según las leyes, reglamentos (sic) sobre la materia o decretos (sic), se recauden por medio de timbres móviles, salvo que la Constitución que la República Bolivariana de Venezuela o las correspondientes disposiciones legales nacionales especiales en la materia, lo atribuyan a otra renta de naturaleza nacional o municipal”.*

De las normas antes transcritas, se pudo observar que aún y cuando el artículo 1 de la descrita Ley Estatal afirma que el Estado Zulia asumió de manera total y permanente “*la renta de Timbre Fiscal; y la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado y estampillas*”; sin embargo, -tal como lo sostiene la representación fiscal en su escrito de fundamentación de la apelación- la referida Ley no estableció el supuesto normativo que regula el impuesto de salida del país como un hecho imponible susceptible de ser cobrado por la Administración Tributaria del Estado Zulia, tal como sí lo dispuso el artículo 29 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley de Timbre Fiscal de 1999.

En armonía con lo antes expuesto, esta Sala debe precisar conforme a lo establecido por la Sala Constitucional en la referida sentencia Nro. 1664 del 17 de junio de 2003, para que el hecho imponible previsto en el artículo 29 del mencionado Decreto Presidencial pueda ser desplazado y sea ineficaz respecto de la Ley Estatal, es necesario que esta última

(la Ley Estatal) contenga una disposición cuyo supuesto normativo prevalezca y sea capaz de desplazar la vigencia de la norma Nacional; por lo que al haberse omitido en la Ley de Timbre Fiscal del Estado Zulia de 2001 gravar expresamente la salida al exterior como un presupuesto normativo que tipifica el tributo, el Poder Nacional mantuvo su competencia para la recaudación del señalado tributo y exigir su enteramiento al Tesoro Nacional.

Por las razones antes expuestas, esta Sala considera que el Estado Zulia no estaba facultado para recaudar, controlar y administrar el impuesto de salida al exterior, correspondiendo tal competencia a la Administración Tributaria Nacional. **Así se declara.**

Sobre la base de los argumentos antes señalados, esta Máxima Instancia considera procedente el alegato del Fisco Nacional referido a que la sentencia apelada incurrió en el vicio de falso supuesto de derecho al señalar que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no tiene competencia para recaudar el impuesto de salida al exterior percibido por la sociedad mercantil Aeropostal Alas de Venezuela en el Estado Zulia. Por consiguiente, se revoca del fallo apelado el mencionado pronunciamiento. **Así se declara.**

“(Omissis...)”

En virtud de las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por

la Renta de 2001, y a la retención prevista en el artículo 9, numeral 9, inciso 1, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones (Decreto N° 1.808 de fecha 23 de abril de 1997), cuyo gravamen es del treinta y cuatro por ciento (34%).

Por último, también considera la Sala que los establecimientos dedicados al bingo -caso de la contribuyente- han venido calificando dicha actividad como juego, aplicando la retención del 34%. Además, a la novedad de este asunto in commento se adiciona, como ya se expresó, que las loterías están reservadas por la Ley al Estado.

Con esta decisión la Sala ratifica el criterio expuesto en el fallo N° 01404 de fecha 7 de octubre de 2009, caso: Inversiones Twenty One vs SENIAT”

De acuerdo al criterio jurisprudencial antes citado y circunscribiendo el análisis al caso concreto el cual se presenta en una situación idéntica, esta Sala observa de las actas procesales que la contribuyente Bingo Plaza, C.A. es una sociedad mercantil dedicada a la organización de juegos de bingo y la explotación de máquinas tragaperras, de lo cual resulta que la actividad de bingo, tal como se indicó *supra*, es considerada un juego y, por lo tanto, sujeta al porcentaje de retención del treinta y cuatro por ciento (34%) y no del dieciséis por ciento (16%), de conformidad con el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001. Así se declara.

Con base en lo expuesto, al haber declarado el Juez *a quo* que la em-

presa recurrente estaba sujeta a un porcentaje de retención del dieciséis por ciento (16%) incurrió en el vicio de errónea interpretación de los artículos 64 y 65 *eiusdem*, razón por la que resultan procedentes las denuncias hechas por la representación judicial del Fisco Nacional y, en consecuencia, se revoca este aspecto del fallo apelado. Así se declara.

3. Del vicio de errónea interpretación de los artículos 64 y 65 de la Ley impuesto sobre la renta de 2001 por la falta de retención y enteramiento de las ganancias fortuitas obtenidas en máquinas tragaperras

La representación fiscal señaló que “*el Juzgado a quo, interpretó erróneamente el artículo (sic) 64 y 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en concordancia con el artículo 9, numeral 9, inciso 1, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones (Decreto N° 1.808 de fecha 23 de abril de 1997), al considerar que el impuesto aplicable a las ganancias fortuitas provenientes de máquinas tragaperras, es imposible de calcular y recaudar por parte del agente de retención*”.

Por el contrario, indicó que en tales casos el deber de retener y enterar “*es una obligación tributaria ex lege (derivada de la Ley), cuya base imponible está constituida por la ganancia que el jugador o apostador decida hacer efectiva mediante su cobro o a través del recibimiento del premio y es sobre dicha ganancia o premiación que surge la obligación de retener el*

impuesto correspondiente”.

Sobre este particular, ya la Sala se ha pronunciado con anterioridad respecto a la posibilidad de efectuar la retención del impuesto sobre la renta sobre la ganancia obtenida de la explotación de máquinas tragani-queles, entre ellos por sentencia No. 00087 de fecha 27 de enero de 2010, caso: *Promotora Turística Charaima I, C.A.*, se dejó establecido lo siguiente:

“(…) La Ley para el Control de Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Tragani-queles, aplicable al presente caso en razón de su vigencia temporal, establece la obligación de pagar tributos a aquellos sujetos que se dedican a la explotación de actividades de invite y azar.

En efecto, el artículo 38 de la referida ley, prevé textualmente:

‘Artículo 38

Los Casinos serán gravados con el impuesto del diez por ciento (10%) de las ganancias brutas que se obtengan.

Las Salas de Bingo, estarán gravadas con el impuesto del doce por ciento (12%), calculado dicho impuesto sobre el monto de los ingresos no destinados a la premiación de los jugadores, teniendo en cuenta que la cantidad de dinero dedicada a la premiación no podrá ser menor al setenta por ciento (70%) de los ingresos brutos obtenidos por dicha Sala.

Se entenderá por ganancia bruta el saldo resultante de la diferencia de lo jugado a través de cualquier instrumento de pago de curso legal, bien sea por medio de dinero en efectivo, tarjetas de crédito, cheques u otros

documentos de crédito y el monto pagado como premiación.’ (Destacado de la Sala).

*Así, al dedicarse la sociedad mercantil Promotora Turística Charaima I, C.A., al desarrollo de actividades relativas a la organización de juegos de bingo y la explotación de máquinas tragani-queles, está obligada a efectuar el pago del impuesto correspondiente al 12% al que hace referencia el pre-nombrado artículo 38, precisamente por la realización de tales actividades que se constituyen como el hecho generador que da lugar a ese gravamen impositivo y donde la base imponible del tributo en cuestión será el monto de los ingresos no destinados a la premiación de los jugadores, tomando en consideración de conformidad con el mencionado instrumento normativo que el monto dirigido a la premiación no podrá ser menor al setenta por ciento (70%) de los ingresos brutos obtenidos por dicho establecimiento, comprendiéndose dentro de esa base impositiva los ingresos que se generen tanto por la organización de juegos de bingo como por la explotación de máquinas tragani-queles, por formar parte de los denominados ‘Juegos de Envite y Azar’, y así ha sido considerado por esta Sala en sentencia N° 00727 de fecha 16 de mayo de 2007, caso: *Promotora Turística Charaima I, C.A.* (...).*

Ahora bien, el Título V de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, vigente racione temporis, prevé el denominado Impuesto sobre las Ganancias Fortuitas y

Ganancias de Capital, establecido en su artículo 64 lo siguiente:

“Artículo 64

Las ganancias obtenidas por juegos o apuestas, estarán gravadas con el treinta y cuatro por ciento (34%)’.

De lo cual se desprende que el sujeto pasivo del referido impuesto lo constituye el jugador o apostador, siendo los llamados a enterarlo y declararlo los pagadores de tales ganancias, a través del mecanismo de la retención, tal como lo dispone el artículo 66 eiusdem, que copiado a la letra indica:

“Artículo 66

Los pagadores de las ganancias a que se refiere este Título deberán entregar al contribuyente, junto con el pago de las mismas, un recibo en que conste el monto total de la ganancia y el impuesto retenido. En el mismo acto, entregarán al contribuyente el comprobante de la retención respectiva. Los responsables pagadores de dichas ganancias deberán enterar en una Receptoría de Fondos Nacionales el monto de la retención al siguiente día hábil a aquél en que se percibió el tributo’.

Así, de la transcripción que antecede se evidencia la obligatoriedad de aquellos sujetos que se dedican a la explotación de juegos de envite y azar de efectuar la respectiva retención del 34% sobre las ‘ganancias’ obtenidas por los jugadores o apostadores por concepto de premiación en el uso de tales máquinas

en el momento de la entrega de tal premiación, haciendo lo propio con respecto a aquellos ‘premios’ que se obtienen a través de la ‘lotería y de hipódromos’ que se encuentran gravados con el 16%, conforme lo establece el artículo 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, vigente ratione temporis, siendo que al momento de determinar la alícuota a aplicar, debe atenderse a la naturaleza de la operación que generó el beneficio, esto es, si estamos en presencia de un ‘juego o apuesta’ o si se obtuvo mediante ‘lotería’ o a través del ‘hipódromo’.

Ahora bien, el presente caso está comprendido dentro de lo dispuesto en el prenombrado artículo 64 de la ley en comento, en razón del reconocimiento de que las ganancias por concepto de premiación que se obtienen a través de las máquinas tragamonedas y que se pretenden gravar con el 34% devienen del denominado ‘juego o apuesta’.

Sin embargo, la controversia surge por haber considerado el juzgador de instancia que la empresa Promotora Turística Charaima I, C.A., no estaba obligada a efectuar la retención correspondiente, por ser de ‘imposible ejecución, pues no es quien realiza los pagos, en razón de no tener la disponibilidad de la cantidad que se pagó por concepto de premiaciones’.

En este sentido, contrariamente a lo alegado por la contribuyente y acogido por el sentenciador de instancia, la sociedad mercantil Promotora Turística Charaima I, C.A., sí detenta la disponibilidad de las ganancias obtenidas por los jugadores o

apostadores, pues es quien en definitiva efectúa las premias correspondientes, siendo que esas ganancias se hacen disponibles en el momento en que son pagadas, tal como lo dispone el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al consagrar que ‘los enriquecimientos provenientes de ...omissis... las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados’.

Vemos así, que el hecho imposible del impuesto a las ganancias fortuitas lo constituye la ganancia que obtiene un jugador o apostador por lo jugado o apostado, mientras que la base imponible está constituida por la ganancia que el jugador o apostador decida hacer efectiva mediante su cobro o a través del recibimiento del premio y es sobre de dicha ganancia o premiación que nace la obligación de retención a que hace referencia el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, siempre que el monto recibido por la jugada sea mayor al monto invertido en el juego (...). Asimismo, vale destacar además que, tomando en cuenta la dinámica que caracteriza a estos juegos, la citada retención debe realizarse siempre que el jugador o apostador decida hacer efectivo el cobro de la ganancia, no teniendo lugar dicha retención cuando decida acreditar lo obtenido para seguir jugando o apostando, precisamente por no verificarse el pago (...).

En atención a la sentencia parcialmente citada, esta Sala reitera que

la sociedad mercantil Bingo Plaza, C.A. sí estaba obligada a efectuar la retención del impuesto sobre la renta a las ganancias o premios obtenidos por los jugadores en los juegos y apuestas en máquinas tragapalmeras, por lo que al no realizarla, devenía como consecuencia el rechazo en su declaración de rentas, de los costos por los premios pagados por tales juegos. Así se declara.

Conforme a lo antes expuesto, debe esta Alzada estimar procedente la denuncia de errónea interpretación de los artículos 64 y 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001 realizada por la representación fiscal y, en consecuencia, debe revocarse el pronunciamiento esgrimido por el Juez de la causa sobre el particular. Así se establece.

Con base en las consideraciones precedentes, se declara con lugar la apelación ejercida por la representación en juicio del Fisco Nacional y, por tanto, se revoca el fallo apelado en cuanto a los aspectos analizados, esto es, la retención del impuesto sobre la renta con el porcentaje del dieciséis por ciento (16%) a las ganancias obtenidas en salas de bingo, y la imposibilidad de efectuar la retención del aludido tributo a las premias derivadas de las apuestas en máquinas tragapalmeras. Así se declara.

Asimismo, quedan firmes los pronunciamientos emitidos por el Juez de la causa en cuanto a la procedencia del reparo por concepto de “*impuestos no retenidos sobre enriquecimientos netos o ingresos brutos distintos a sueldos, salarios y demás remuneraciones similares*” y de la “*sanción por incumplimiento de*

autoridad de la Ley, declara:

1. PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso de apelación ejercido por la representación judicial del Fisco Nacional, contra la sentencia definitiva Nro. 126/2007, dictada por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 27 de julio de 2007, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto conjuntamente con solicitud de amparo cautelar en fecha 16 de enero de 2006 por los apoderados judiciales de la sociedad mercantil **AEROPOSTAL ALAS DE VENEZUELA, C.A.** En consecuencia:

1.1. Se **REVOCA** del mencionado fallo el pronunciamiento según el cual el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) no tiene competencia para recaudar el impuesto de salida al exterior percibido por la sociedad mercantil Aeropostal Alas de Venezuela, C.A. en el Estado Zulia, así como lo atinente a las costas procesales.

1.2. Se **CONFIRMA** la sentencia dictada por el Juez de la causa en relativo a la nulidad absoluta de los actos administrativos impugnados por ausencia total del procedimiento legalmente establecido.

2. CON LUGAR el recurso contencioso tributario incoado conjuntamente con solicitud de amparo cautelar contra las *Resoluciones* identificadas con letras y números *GCE/DR/CT/2005/514* y *GCE/DR/CT/2005/597* de fechas 27 de enero y 2 de febrero de 2005, ambas notificadas el 4 de marzo del mismo año, por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), las cuales se **ANULAN**, en consecuencia, queda sin efecto la sentencia interlocutoria de fecha 19 de enero de 2007, a través de la cual el Tribunal de la causa declaró con lugar la pretensión de amparo cautelar.

“(Omissis...)”