

AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021. No. 03



De esas cosas que vale la pena considerar: Sentencia reciente del TSJ sobre las Utilidades y su NO gravabilidad en el aporte patronal para el INCES



AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

Una vez más, el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), anteriormente conocido como Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), llevó a cabo un reparo en el cual pretendió que el contribuyente, considerase como formando parte de la base del aporte patronal correspondiente, a las utilidades que pagaba al personal que laboraba para él, y una vez más, el Tribunal correspondiente reitera lo mismo: NO FORMA PARTE DE LA BASE DEL APORTE.

En efecto, en Sentencia 00278 (*) la SPA del TSJ en forma resumida refiere:

Aspecto sometido a controversia.

Mediante Oficio N° 232/2018 de fecha 11 de octubre de 2018, recibido en la SPA del TSJ, el 6 de noviembre de ese mismo año, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, remitió el expediente N° AF47-U-2002-000142 contentivo del recurso contencioso tributario interpuesto el 29 de octubre de 1998 por los abogados allí referidos, actuando con el carácter de apoderados judiciales de la contribuyente INTESA, INFORMÁTICA, NEGOCIOS Y TECNOLOGÍA, S.A.

Dicho Recurso, fue incoado contra la Resolución N° 669 del 17 de julio de 1998, emitida por el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE de ese entonces) mediante la cual se determinó la obligación de pagar a cargo de la contribuyente: *i) por aportes del 2% (ordinal 1 del artículo 10 de la Ley sobre el INCE); ii) sanción del diez por ciento (10%) sobre el tributo omitido*



(obligación del 2% establecida en el ordinal 1º del artículo 10 de la Ley sobre el INCE) en

(*) Del 13 de octubre de 2021, Sala Político Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), expediente No. 2018-0691

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

aplicación de lo dispuesto en el artículo 145 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *ratione temporis*; **iii)** actualización monetaria de acuerdo a lo establecido en el artículo 145 *eiusdem*, y, **iv)** intereses compensatorios de conformidad con el artículo 145 *ibidem*. Dicha obligación se originó por diferencias en los aportes, al no incluir la partida de utilidades para el cálculo de la base imponible del 2%, para los períodos fiscalizados correspondientes al primer trimestre del año 1997 hasta el cuarto trimestre del mismo año.

La remisión en cuestión se efectuó a fin de que la SPA se pronunciara, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República de 2016, acerca de la consulta obligatoria de la sentencia definitiva N° 918 dictada por el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 23 de octubre de 2008, que declaró con lugar el recurso contencioso tributario ejercida por la representación en juicio de la contribuyente.

Referencia sobre los Antecedentes.

En fecha 30 de marzo de 1998, la Administración Parafiscal levantó el Acta Reparo N° 010320, en la que dejó sentado que la contribuyente no incluyó la partida de utilidades para el cálculo de la base imponible del aporte del 2%.



Al 2 de junio de 1998, la recurrente presentó escrito de descargos contra el Acta de Reparo N° 010320.

Posteriormente, el 17 de julio de 1998, el INCE de ese entonces, dictó la Resolución N° 669, en la cual declaró improcedente el escrito de descargos presentado por la recurrente con base en el siguiente argumento parcial:

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

“(...) resulta acertado y en consecuencia debidamente motivado el reparo formulado a la empresa, al sumársele a los pagos efectuados a sus trabajadores los correspondientes a UTILIDADES en razón de que incuestionablemente son remuneraciones pagadas al personal que trabaja para la empresa aportante y por ende deben ser tenidos en cuenta a los efectos del gravamen establecido en la Ley (...). En consecuencia y en virtud de lo alegado y probado en el presente caso se declara improcedente el escrito de descargos (...)”.

En fecha 29 de octubre de 1998, los abogados de la sancionada, interpusieron ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (distribuidor), recurso contencioso tributario aduciendo entre otros aspectos, lo siguiente:



Indicaron, la improcedencia del reparo, ya que “*(...) el reparo impuesto (...) deriva de la partida de utilidades interpretando que las utilidades, deben incluirse dentro de los sueldos, jornales y remuneraciones de cualquier especie a los que alude el ordinal 1º del artículo 10 de la Ley del INCE (...) de admitirse [ese] criterio se estaría admitiendo una ilegalidad que afecta el reparo al pretender el instituto modificar y juzgar con los elementos de la obligación tributaria (...)*”. (Sic). (Añadidos de esta Sala)”.

Argumentaron además que “*(...) no cabe duda que las utilidades deben tomarse exclusivamente como base de cálculo para el aporte del ½% que corre por cuenta del empleado u obrero y que las mismas quedan excluidas del aporte del 2% sobre sueldos, salarios y remuneraciones que corre por cuenta de patronos, ya que, en el caso de que se tomaran en cuenta las utilidades para el aporte del patrono se estaría violando el artículo 10 de la Ley del INCE por incluir en la base de cálculo de la contribución prevista en el numeral 1 de dicho artículo, un concepto (las utilidades) que constituyen la base de cálculo de la contribución prevista en el numeral 2 del mismo artículo,*

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

De allí que sea evidente la falta de base legal del reparo formulado (...)". (Sic).

De igual forma refirieron que “*(...) resulta indiscutible que las utilidades no deben incluirse en la base de cálculo que a cargo del patrono se establece en la Ley del INCE (...) debe tomarse en consideración (...) que cuando el patrono deba cancelar una contribución, tasa o impuesto, el salario base para el cálculo no podrá exceder el equivalente al monto del salario normal lo cual hace necesario el análisis de dicho concepto desde el punto de vista laboral (...)"* (Sic).

De la Decisión Judicial sometida a consulta

En fecha 23 de octubre de 2008, el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, dictó la sentencia definitiva N° 918, mediante la cual declaró con lugar el recurso contencioso tributario incoado, bajo los términos siguientes:

“(...) Este Tribunal deduce de la lectura del acto administrativo impugnado, de los argumentos expuestos por la apoderada judicial de la accionante y la representación parafiscal, que la presente controversia se centra en dilucidar los siguientes aspectos:

i) Si efectivamente el acto administrativo objeto del presente recurso contencioso tributario adolece del vicio de falso supuesto de derecho, por considerar erróneamente la Administración Tributaria que la partida ‘utilidades’, forma parte de la base imponible para el cálculo de la contribución patronal del 2%, establecida en el numeral 1, del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), y ii) Si resultan procedente las sumas de Bs. (...) por concepto de multa, actualización monetaria e Intereses compensatorios, respectivamente.

Continúa señalando:

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

“La Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, distingue claramente dos contribuciones parafiscales, la primera de ellas tiene como sujeto pasivo a los patronos con una alícuota del 2% sobre el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a Municipalidades. La segunda, prevé una alícuota del ½% sobre la base imponible determinada por el total de las utilidades pagadas anualmente por el patrono a sus obreros y empleados con cargo a ellos, debiendo al patrono retener y depositar estos aportes en la Caja del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).”

Es regla indiscutible en la interpretación de la ley tributaria que, cuando el hecho imponible se subdivide en dos tipos o clases, cada uno de ellos excluye a los demás, puesto que de no ser así, se incurría en una superposición de tributos con el efecto indeseable, por acumulativo, de la doble tributación económica. La concurrencia o superposición de tributos únicamente puede admitirse cuando el legislador lo establece en forma clara y expresa, pero no puede llegarse a ella por mera inferencia o interpretación.



En el caso de la cotización debida al Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), el primer subtipo es el de la contribución que pagan los patronos, cuya base gravable está formada por la suma de los salarios y otras remuneraciones pagadas al trabajador. Pero consciente el legislador de que no sólo las empresas se benefician de la

preparación de la mano de obra calificada, quiso también que los propios trabajadores contribuyeran aunque en menor medida, puesto que también ellos reciben el beneficio de su propia capacitación que les brinda mejores oportunidades de trabajo y mejor remuneración.

Por esta razón, se creó otro subtipo que tiene como sujeto pasivo a los propios trabajadores y

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

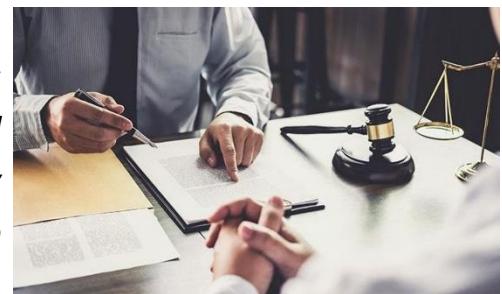
como base imponible a las utilidades pagadas, sobre las cuales pueden soportar un pequeño sacrificio fiscal en razón de que constituyen una remuneración extraordinaria percibida una vez al año, no destinada a cubrir sus necesidades fundamentales. Además, fue la intención manifiesta del legislador aliviar la carga fiscal del patrono haciendo soportar una parte al trabajador, se trata de una cotización mixta con dos bases imponibles diferentes y dos sujetos pasivos diferentes, aunque en el segundo subtipo el patrono sea responsable pero sólo en su carácter de agente de retención.

Ninguna de las disposiciones de la Ley o de su reglamento permite presumir que haya sido la intención del legislador superponer, al menos parcialmente, ambas cotizaciones, sobre la misma base imponible, por el contrario cada una de ella tiene su propia esfera de aplicación perfectamente diferenciada. Dicho de otra manera, los obreros y trabajadores cotizan sobre las utilidades percibidas y el patrono sobre el resto de las remuneraciones pagadas (...)".

Complementando lo dicho previamente, la sentencia en cuestión indica que “(...) la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha reiterado de forma pacífica que las utilidades pagadas por las empresas a sus trabajadores no participan de las características del salario a los fines de la Ley del INCE, por lo que resulta ilegal gravarlas. Así, la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativo Especial Tributaria II, señaló:

Este mismo criterio lo sostiene el hoy Tribunal Supremo de Justicia, al expresar:

“(...) Todo lo expuesto permite concluir a este Tribunal que, al ser distintas las contribuciones parafiscales contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), y por estar el concepto ‘utilidades’ expresamente gravado conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del señalado



AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

artículo con una alícuota del ½%, no debe el Instituto imponer sobre las mismas el gravamen del 2% consagrado en el numeral 1 de la comentada Ley (...)".

Consideraciones para decidir.

La Sentencia objeto de nuestra referencia concluye señalando:

"Conforme a lo expuesto, la gravabilidad de la partida de utilidades a los efectos del cálculo del aporte patronal del 2% dispuesto en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, resulta pertinente destacar la pacífica jurisprudencia sobre el particular de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, desde la sentencia dictada en fecha 5 de abril de 1994 (caso: Compañía Anónima Nacional de Cementos), hasta sus fallos N° 00781 de fecha 4 de junio de 2002 (caso: Makro Comercializadora, S.A.), N° 01624 del 22 de octubre de 2003 (caso: Banco Caracas, Banco Universal, C.A.), N° 00003 del 27 de enero de 2004 (caso: Hilados Flexilón, S.A.), N° 00045 del 11 de enero de 2006 (caso: General de Seguros, S.A.), N° 02529 del 15 de noviembre de 2006 (caso: Banco Mercantil, C.A., S.A.C.A.), N° 00290 del 15 de febrero de 2007 (caso: Digas Tropiven, S.A.C.A.) entre otros, decisiones en las que quedó sentado su criterio al respecto, así:

"(...) Ante tales circunstancias, considera oportuno esta Sala observar lo preceptuado por el artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), el cual es del siguiente tenor:

'El Instituto dispondrá para sufragar los gastos de sus actividades, las aportaciones siguientes:

1. *Una contribución de los patronos, equivalente al dos por ciento del total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie (...).*
2. *El medio por ciento de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por éstos. Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del instituto, con la indicación de la procedencia.*

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

(...)

Respecto a la contribución parafiscal consagrada en el numeral 1 del señalado artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, se observa que su base imponible viene determinada por el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados por los empleadores a sus trabajadores. Ahora bien, el objeto a dilucidar en la presente controversia se contrae a decidir si dentro de la expresión ‘remuneraciones de cualquier especie’, pueden comprenderse a las utilidades anuales pagadas por dichos empleadores a sus trabajadores a los efectos del gravamen establecido en el referido numeral.

(...)

Por las anteriores motivaciones, debe observarse lo regulado por el parágrafo segundo del artículo 133 y lo dispuesto en el tercer aparte por el artículo 146 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1990, los cuales señalaban:

‘Artículo 133: (omissis)...

Parágrafo Segundo: Cuando el patrono o el trabajador, o ambos, estén obligados legalmente a cancelar una contribución, tasa o impuesto a un organismo público, el salario de base para el cálculo no podrá exceder del equivalente al monto del salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquel en que se cause el pago.

Artículo 146: (omissis)...

La participación del trabajador en las utilidades de una empresa se considerará salario a los efectos del cálculo de las prestaciones e indemnizaciones que correspondan al trabajador con motivo de la terminación de la relación de trabajo.’

En base a la normativa anterior parcialmente transcrita, el apoderado de la contribuyente aduce que las utilidades no participan del carácter salarial, es decir, no forman parte del salario normal de los trabajadores, el cual debe ser tomado como base para el cálculo de dicha contribución, y que sólo forman parte del salario a efectos del cálculo de las prestaciones e indemnizaciones causadas con ocasión de la terminación de la relación laboral conforme a la Ley Orgánica del Trabajo; en este sentido, debe esta Sala señalar que la presente controversia ha sido planteada con ocasión del gravamen a las utilidades establecido por la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa; por

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

tal virtud, dicho planteamiento debe ser estudiado desde la perspectiva del cuerpo normativo del referido instituto.

Ahora bien, de la lectura y análisis del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, arriba transcrita, se observa que el legislador consagró, a los fines del cálculo de la contribución parafiscal establecida en el numeral 1, que la base imponible estuviera determinada por la aplicación de un porcentaje fijo (2%), sobre el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie que perciban los trabajadores de sus patronos; en este sentido, se observa que cuando dicha Ley alude a tales conceptos lo hace, si bien estableciendo una distinción según el tipo de contraprestación económica percibida por los trabajadores de acuerdo a sus labores, atendiendo a la connotación salarial remunerativa con ocasión de la relación laboral. En consecuencia, al indicarse que la base para el cálculo de la contribución citada se encuentra conformada por los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie se hace referencia es al pago que efectúan los empleadores a sus trabajadores con ocasión de la prestación por parte de los trabajadores de una determinada actividad.

Cuando el numeral 1 del citado artículo hace referencia a los conceptos arriba indicados está refiriéndose expresamente al carácter salarial de dichas remuneraciones; en consecuencia, considera esta alzada que cuando dicha disposición hace mención a ‘remuneraciones de cualquier especie’, alude a otras remuneraciones pagadas por los empleadores distintas a los sueldos, salarios y jornales que no hayan sido establecidas en el texto del señalado cuerpo normativo en dicho numeral o en otro de sus numerales; esto como derivado de una sana interpretación en conjunto de lo dispuesto por la señalada norma, la cual no puede ser valorada en forma aislada sino atendiendo al contexto en que fue concebida dicha contribución. Así, de la simple observancia de la norma contenida en el artículo 10 de la señalada Ley, se advierte que el legislador al momento de establecer la contribución parafiscal en referencia gravó expresamente a las utilidades percibidas por los trabajadores con una alícuota impositiva distinta a la establecida para los sueldos, salarios y jornales, es decir, el propio legislador quiso distinguir la contribución parafiscal contenida en dicha ley atendiendo no sólo a las alícuotas impositivas sino conforme a los sujetos pasivos de la misma, así como de acuerdo a la base imponible para realizar el cálculo de dicha contribución.

Por todo lo anterior, debe esta Sala concluir que al ser las contribuciones parafiscales contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, distintas, y por estar las utilidades expresamente gravadas conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del señalado artículo con una alícuota del ½%, no puede el instituto imponer el gravamen consagrado en el numeral 1 sobre las mismas (...”).

A partir del criterio acogido por esta Sala, reseñado en la transcripción que antecede y aplicado a la consulta de autos,

AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.
26 Octubre 2021, No. 03.

se concluye que las utilidades no forman parte del salario normal, visto que se trata de una remuneración complementaria y aleatoria, en tanto que la empresa haya obtenido beneficios, sólo pagadera en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo. Por lo tanto, dicha partida de utilidades no resulta gravable a los fines del cálculo de la contribución del dos por ciento (2%) prevista en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa del año 1970, en razón de ello resulta improcedente el reparo y, por ende, ajustado a derecho la sentencia de mérito en cuanto este punto. Así se decide”.

Finalmente y con respecto a la multa e intereses moratorios pretendidos por la entidad exactora, la sentencia igualmente refiere:

“(...) Por otra parte, al ser improcedente el reparo formulado por la Administración, siendo ilegal su determinación, el supuesto incumplimiento de la obligación tributaria principal, la cual resultó inexistente, debe esta Alzada, a partir de la accesoriedad que enmarca a la sanción de multa impuesta, estimar igualmente improcedente la misma y, por consiguiente, se encuentra conforme a derecho el fallo de instancia sobre el aludido particular. Así también se declara.

Ahora bien, en lo atinente a la actualización monetaria y los intereses compensatorios en el fallo objeto de apelación, la Sentenciadora expresó: “(...) Como consecuencia de la declaratoria anterior, como lo es la nulidad de la obligación tributaria principal, lógicamente resultan nulas las obligaciones accesorias (...) por concepto de actualización monetaria e intereses compensatorios, respectivamente, por cuanto las mismas siguen la suerte de lo principal. (...)”. (Sic)”.

Cabe destacar, que en la Ley vigente del Instituto, si bien tuvo cambios importantes con respecto a su estructura y composición en comparación a lo que fue la Ley del INCE, el espíritu y redacción de la norma se mantiene, y en función de ello, y ya los funcionarios actuantes deberían saberlo, las utilidades pagadas al personal, no pueden ni deben ser consideradas formando parte de la base del aporte patronal del 2%. Sin embargo, algunos funcionarios, parecieran no querer aceptarlo.

Antonio Dugarte Lobo
Socio Líder
División de Asesoría Tributaria & Legal
antonio.dugarte@crowe.com.ve