

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

SENIA

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA
MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE ECONOMÍA, FINANZAS Y BANCA PÚBLICA
RIF: G-20000303-0

SNAT/GGSJ/GDA/DDT/2014/ **0049**
Gerencia General de Servicios Jurídicos
Gerencia de Doctrina y Asesoría
División de Doctrina Tributaria
N° de Consulta DCR-5-78347

00003

00000223



Caracas, 14 ENE 2015

CECILIA GARCÍA AROCHA
RECTORA
UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA
RIF: G-20000062-7
Calle Las Banderas, Edif. Rectorado,
Piso 2, Dirección de Administración y Finanzas,
Los Chaguaramos, Ciudad Universitaria.-

Asunto: Impuesto al valor agregado.
Alícuota reducida. Prestación de servicios
al Poder Público

En uso de la potestad conferida en el numeral 13 del artículo 4 de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria¹ conforme al cual es competencia de este Servicio Autónomo evacuar las consultas sometidas a su consideración, en concordancia con los numerales 6 y 38 del artículo 3 de la Providencia Administrativa N° 0318², según el cual esta **Gerencia General de Servicios Jurídicos** tiene atribuida la función de emitir opinión en relación a las solicitudes formuladas por quienes tuvieren interés personal y directo, en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias y aduaneras a situaciones concretas, conforme lo prescriben los artículos 230 y 233, del Código Orgánico Tributario³, se procede a responder la consulta recibida en fecha 3 de julio de 2014, en los siguientes términos:

¹ Gaceta Oficial N° 37.320 de fecha 8 de noviembre de 2001.

² Gaceta Oficial N° 38.193 de fecha 24 de mayo de 2005.

³ Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

I DE LOS HECHOS

Se plantea en el escrito consultivo lo siguiente.

*“La **UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA** requiere conocer el tratamiento jurídico fiscal, en cuanto a la alícuota impositiva del impuesto al valor agregado (IVA) aplicable a la contratación del servicio profesional por concepto de diseño y soporte técnico a los sistemas administrativos utilizados por esta Casa de Estudios.*

*Dicha consulta obedece, en virtud que la empresa **SISTEMAS Y SERVICIOS AMC 2008, C.A.**, signada con el número de Registro de Información Fiscal (RIF) N° J-296129045, está presentando un Presupuesto por los servicios profesionales por concepto de actualización y soporte técnico a los sistemas administrativos utilizados en esta Casa de Estudios, a los cuales les está aplicando la alícuota general vigente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al 12%”*

II DEL DERECHO Y DEMÁS FUNDAMENTOS DE LA OPINIÓN

Esta Gerencia General de Servicios Jurídicos observa que:

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado⁴ establece en su artículo 63 lo siguiente:

*“**Artículo 63:** Hasta tanto entre en vigor la Ley de Presupuesto que establezca una alícuota distinta, la alícuota impositiva aplicable a las siguientes operaciones será del ocho por ciento (8%): ... (Omissis)...*

3. Las prestaciones de servicios al Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones, en el ejercicio de profesiones que no impliquen la realización de actos de comercio y comporten trabajo o actuación predominante intelectual... (Omissis)... (Resaltado de la Gerencia)

En esta normativa se observa que cuando se realice la prestación de un servicio al poder público, siempre que ésta verse sobre una actividad preponderantemente intelectual, se aplicará una alícuota impositiva del ocho por ciento (8%).

⁴ Gaceta Oficial N° 38.632 de fecha 26 de febrero de 2007.

Es importante hacer notar que la norma parcialmente transcrita establece los requisitos concurrentes para la procedencia de este beneficio fiscal, a saber:

1. Que el receptor o beneficiario de los servicios prestados sea el Poder Público, en cualquiera de sus manifestaciones.
2. Que el servicio prestado no constituya el ejercicio de una profesión que implique la realización de actos de comercio.
3. Que el servicio comporte trabajo o actuación predominantemente intelectual.

Ahora bien, en cuanto al primer requisito previsto en la norma antes transcrita, el servicio debe ser prestado a un determinado ente u organismo estatal que ejerza sus funciones en virtud de una norma atributiva de competencia, de carácter constitucional o legal, con el objeto de materializar los fines que el constituyente definió para el Estado y para lo cual lo dotó de las prerrogativas de poder señaladas en el texto fundamental o en las leyes respectivas.

En referencia al segundo de los requisitos, se debe señalar que los servicios prestados no deben implicar la realización de actos de comercio, vale decir, que se refieran a la prestación de Servicios Profesionales no Mercantiles.

Como último requisito, se prevé la necesidad de referirse a prestaciones de servicios cuyas actuaciones sean predominantemente intelectuales. La norma se refiere a los "Servicios Profesionales", que se distinguen de los laborales porque no hay una relación de dependencia. Además, se diferencia de otro tipo de servicios, por su contenido predominantemente técnico o científico.⁵

El carácter predominantemente intelectual al cual se refiere la norma bajo análisis, se desprenderá de la propia naturaleza del servicio, en tanto que la prestación del servicio comporte actos que requieran de una especial capacitación y conocimientos idóneos de la persona que los ejecute, por sencillos que los mismos resulten, y donde prive el trabajo **intelectual** sobre el trabajo manual.⁶

5 "El servicio profesional puede ser de contenido predominantemente técnico como el caso de los ingenieros tanto en la rama civil como en las distintas especializaciones, de contenido predominantemente científico como el caso de los médicos o los abogados, de contenido artístico..." PARRA PEREZ, Jaime, "Los Intangibles en el Ámbito del Derecho Tributario" Libro Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham, De. Jurídica Venezolana, Pág. 275.

6 En anteriores oportunidades, nuestros tribunales se ha pronunciado al respecto : "...Contrariamente a los sostenido por el apoderado Judicial de la recurrente en su escrito de Informes, las actividades realizadas por las empresas Distribuidora Caire, S.A. y Cibernética de Venezuela, S.A., no son mecánicas, carentes de elemento intelectual alguno, antes por el contrario las tareas realizadas en prestación de los servicios contratados por la contribuyente, requieren conocimiento especial y priva en ellas el trabajo intelectual sobre el trabajo manual, pues con tales servicios se tienden las bases para llevar la administración y asesoramiento



De seguidas se analizará el cumplimiento de cada uno de los requisitos indicados para la procedencia de la aplicación de la alícuota reducida del ocho por ciento (8%) al caso bajo análisis.

En este sentido, en cuanto al primer requisito previsto en la norma antes transcrita, como se indicó *supra*, el servicio debe ser prestado a un determinado ente u organismo estatal que ejerza sus funciones en virtud de una norma atributiva de competencia, de carácter constitucional o legal, con el objeto de materializar los fines que el constituyente definió para el Estado y para lo cual lo dotó de las prerrogativas de poder señaladas en el texto fundamental o en las leyes respectivas.

En función de lo anterior, esta Gerencia General considera necesario precisar la naturaleza jurídica de las Universidades Públicas en Venezuela, de conformidad con la legislación y la doctrina patrias.

En este orden de ideas, el artículo 19 del Código Civil⁷ establece que son persona jurídicas de derecho público, la Nación y las entidades que la componen, las universidades y en general todos los seres o cuerpos morales de carácter público.

Como consecuencia de lo anterior, es indiscutible que las universidades creadas por el Estado se enmarcan dentro de la concepción de Poder Público, las cuales son calificadas como personas jurídicas de Derecho Público.

No obstante lo anterior, es importante señalar que siendo las Universidades personas jurídicas de derecho publico, no territoriales y descentralizadas funcionalmente, el concepto legal, apunta estrictamente a las Universidades Nacionales, ya que las privadas, aunque su finalidad pueda coincidir parcialmente con el interés público, se rigen por normas de derecho privado.

En razón de lo antes expuesto, es opinión de esta Gerencia General que se cumple el primero de los requisitos indicados.

Con respecto al segundo de los requisitos se debe señalar que los servicios prestados no deben implicar la realización de actos de comercio, vale decir, que se refieran a la prestación de Servicios Profesionales no Mercantiles.

Sobre este aspecto es menester señalar que la prestación de un servicio en general puede calificar como mercantil, ya sea porque tal carácter se corresponde con la mercantilidad del acto esbozado por el legislador en el artículo 2 del Código

contable de la empresa....". Sentencia N° 54 de fecha 30/01/85 del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario.

⁷ Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario de fecha 26 de julio de 1982.

de Comercio, o porque se presume que subjetivamente lo es, de acuerdo al artículo 3 *eiusdem*.

En el caso concreto de las sociedades mercantiles, nuestro ordenamiento jurídico establece que las mismas son comerciantes, entendiéndose ello, la reunión de varias personas con una voluntad común, que deciden contribuir con un aporte económico con el objetivo concreto de desarrollar una determinada actividad económica en la búsqueda del logro de un fin de lucro, por lo que, en el caso que a efectos del ejercicio de profesiones liberales, se establezca una organización mercantil para atender determinados servicios, adquirirá así la condición de comerciante.

De manera que, la problemática se plantea en los casos de servicios prestados por entes de carácter mercantil, por lo cual es procedente acotar que el Código de Comercio⁸ vigente en su artículo 1° establece lo siguiente:

“Artículo 1: El Código de Comercio rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio aunque sean ejecutados por no comerciantes.”

Como se puede observar, el Código de Comercio, cuerpo normativo rector de la actividad comercial, rige y regula las obligaciones de los comerciantes y la actividad mercantil en general, aunque sea realizada por sujetos que no sean comerciantes.

En este sentido, con relación al punto a tratar, se debe traer a colación lo previsto en el artículo 10 del mencionado Código, cuyo contenido establece:

*“Artículo 10: Son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual y las **sociedades mercantiles.**”* (Resaltado nuestro)

De acuerdo con lo previsto en esta disposición, son comerciantes aquellas personas con capacidad para contratar y que se dedican habitualmente al comercio, además de las sociedades mercantiles, que son definidas por el artículo 200 del mismo Código, en los términos siguientes:

“Artículo 200: Las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o mas actos de comercio.

*Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las **sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto,** salvo cuando*

⁸ Gaceta Oficial Extraordinaria N° 475, de fecha 21 de diciembre de 1955.



se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.”
(Resaltado de la Gerencia)

Así, en virtud de lo dispuesto en la norma antes citada, las sociedades mercantiles **tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto**, salvo que se dedique exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.

Aunado a lo anterior se puede agregar, que el carácter comercial de cada sociedad estará determinado por la forma societaria que adopte al momento de su constitución, vale decir, sociedad anónima, sociedad en comandita, de responsabilidad limitada, etc.; y no por el objeto social que se determine en su documento constitutivo, que vendrá específicamente a establecer las actividades sobre las cuales versará su giro o actividad comercial.

En consecuencia, no se puede pretender individualizar cada acto que desarrolle una sociedad para determinar si la actividad de la empresa reviste o no carácter mercantil, toda vez que, tal y como está establecido, ello no califica a la sociedad, sino que determina las actividades que tal empresa desplegará en el desarrollo de su giro social como sociedad mercantil y con especial referencia, las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, por disposición expresa de la ley, tienen carácter netamente mercantil, por lo cual al tratarse de un servicio que será prestado por una sociedad mercantil no se cumple este requisito.

Por último, el tercer requisito indica que debe tratarse de prestaciones de servicios que consistan en actuaciones predominantemente intelectuales. La norma se refiere a los Servicios Profesionales, que se distinguen de los laborales porque no hay una relación de dependencia como en estos últimos. Además, se diferencia de otro tipo de servicios, por su contenido predominantemente técnico o científico⁹, como ocurre en el caso de la contratación del servicio profesional por concepto de diseño y soporte técnico a los sistemas administrativos utilizados por esta Casa de Estudios, el cual se trata evidentemente de un prestación de servicios de carácter predominantemente intelectual.

III OPINIÓN DE ESTA GERENCIA GENERAL DE SERVICIOS JURÍDICOS

A los fines de dar respuesta a su planteamiento, esta Gerencia General observa que la consulta formulada versa sobre la alícuota que debe trasladar a esa Casa de Estudios la sociedad mercantil **SISTEMAS Y SERVICIOS AMC 2008, C.A.**,

⁹ “El servicio profesional puede ser de contenido predominantemente técnico como el caso de los ingenieros tanto en la rama civil como en las distintas especializaciones, de contenido predominantemente científico como el caso de los médicos o los abogados, de contenido artístico...” PARRA PEREZ, Jaime, “Los Intangibles en el Ámbito del Derecho Tributario” Libro Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham, De. Jurídica Venezolana, Pág. 275.



empresa constituida bajo la forma de compañía anónima, por la prestación de servicios indicados, es decir, "actualización y soporte técnico a los sistemas administrativos utilizados por esta Casa de Estudios", a los cuales les está aplicando la alícuota general vigente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al 12%."

En relación a la prestación de tales servicios, esta Gerencia General considera que si bien se cumplen el primero y el tercero de los requisitos enunciados en la norma objeto de análisis, toda vez que la Universidad Central de Venezuela constituye una expresión o manifestación del Poder Públicos y además los servicios prestados son de naturaleza o actuación predominantemente intelectual, al ser prestados por una persona jurídica constituida bajo la forma de sociedad de comercio, se debe concluir que al no cumplirse de manera concurrente con todos los requisitos previsto en el numeral 3 del artículo 63 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, la alícuota que debe aplicar sobre la base imponible es la general del doce por ciento (12%) y no la reducida del ocho por ciento (8%).

En los términos que anteceden, queda expuesta la opinión de esta Gerencia General sobre el asunto sometido a consideración por la **UNIVERSIDAD CENTRAL DE VENEZUELA**.



Atentamente,

CARLOS ERNESTO PADRÓN ROCCA
Gerente General de Servicios Jurídicos

Providencia Administrativa N° SNAT-2011-0065 del 20-10-2011
Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela
N° 39.783 del 21-10-2011

SNT/HCC/JCS.
N° de Consulta DCR-5-78347.